

Tributación de la economía digital y los nuevos modelos de negocios

Estudiantes

Patricia Echavarría Carreño

Andrea Hernández Guayacán

Leonardo López Contreras

Director

Carlos Alberto García Martínez

Pontificia Universidad Javeriana

Especialización en Derecho Tributario

Bogotá

2017

Tabla de contenido

1. Introducción	4
2. La economía digital y los nuevos modelos de negocios, en el marco de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS: abordar los retos de la economía digital para la imposición	5
2.1. Definición y características de la economía digital	5
2.2. Modelos de negocio.....	8
2.2.1. Comercio electrónico:	8
2.2.2. Servicios de pago	9
2.2.3. Tiendas de aplicaciones	9
2.2.4. Publicidad en línea	10
2.2.5. Computación en la nube	10
3. Problemáticas de la economía digital y soluciones planteadas en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS	11
3.1. Tributación directa	13
3.2. Tributación indirecta	15
4. La Economía digital en Colombia y su regulación, a propósito de la expedición de la Ley 1819 de 2016.	15
4.1. Impuestos directos – impuesto sobre la renta	16
4.1.1. Retención en la fuente a título del impuesto sobre renta	19
4.2. Impuestos indirectos - IVA	20
4.2.1. Retención en la fuente por concepto de IVA	22
5. Análisis Tributario respecto de los modelos de negocios de la economía digital desarrollados por multinacionales.	23
5.1. Casos ilustrativos de la tributación de los nuevos modelos de negocio en el contexto de la economía digital en Colombia	25
5.1.1. Comercio electrónico	25
5.1.2. Servicios de pago a través de Internet.....	27
5.1.3. Publicidad en línea	27
5.1.4. Computación en la nube	28
5.1.5. Tiendas de aplicación	29
6. Regulación tributaria de la economía digital en Perú y México	30
6.1. La economía digital y su regulación en materia impositiva en Perú	30

6.2.	La Economía digital y su regulación en materia impositiva en México	33
7.	Propuesta de regulación	37
7.1.	Impuesto sobre la renta	38
7.1.1.	Modificaciones de las excepciones a la definición de EP.....	38
7.1.2.	Configurar un EP digital en Colombia	41
7.1.3.	Configuración de un EP con presencia significativa	41
7.1.4.	Las rentas por servicios digitales como ingreso de fuente nacional.....	41
7.1.5.	Crear incentivos para las sociedades extranjeras que desarrollan modelos de negocios de economía digital en el país, si se constituyen como una persona jurídica en Colombia.....	42
7.1.6.	Transacciones digitales sometidas a una retención en la fuente	42
7.2.	Impuesto sobre las ventas	43
7.2.1.	Modificar el hecho generador del IVA	43
7.3.	Regulación tributaria del impuesto de renta por la prestación de servicios digitales en Colombia, basados en la regulación de la normatividad tributaria en Perú y México.	43
8.	Bibliografía	45

1. Introducción

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”), la economía digital “*es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)*”¹. El desarrollo de las TIC² ha mejorado los procesos comerciales y ha promovido la innovación en todos los sectores de la economía. El surgimiento de las nuevas tecnologías ha generado cambios en la manera de comprar y vender productos y servicios, transformando la comercialización tradicional en un mercado virtual, dando lugar a nuevos modelos de negocio, entre los que podemos destacar el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube y servicios de pago en línea.

La OCDE y el Grupo de los 20 países industrializados y emergentes – G20, han elaborado un Plan de Acción en materia de política fiscal, el cual propone cambios en los mecanismos actuales de tributación, incluyendo disposiciones anti-abuso diseñadas para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). El Plan de Acción busca plantear nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia de los impuestos sobre sociedades a nivel internacional a través de 15 Acciones, que contemplan diversos planes de trabajo encaminados a dar soluciones específicas³.

La Acción 1 del Plan de Acción BEPS aborda los retos de la economía digital e identifica los problemas fiscales propios de los nuevos modelos de negocio, considerando una serie de principios generales y medidas de política fiscal tal como se desarrolla más adelante.

El presente documento expone el concepto de economía digital, sus principales características y la importancia que reviste su desarrollo en la regulación tributaria de los Estados. Así mismo, describe la regulación tributaria en Colombia de los principales modelos de negocios que componen la economía digital y las modificaciones efectuadas con ocasión de la expedición de la

¹ OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* [Abordando los Desafíos de la Economía Digital, Acción 1 – 2015 Informe Final]. Ed. OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [Consultada: 11 abril de 2017].

² “Las tecnologías de la información y las comunicaciones son un conjunto de productos y servicios, utilizados por medio de un equipo informático o electrónico que sirven para generar, transmitir y recibir información, y para ello se valen de cualquier red o infraestructura existente”. Rincón, E (2017). *Derecho del comercio electrónico y de internet* (pp. 1-6). Bogotá. Legis.

³ AEDF-IFA. (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – OCDE*. Tomado de: <http://www.aedf-ifa.org> [Consulta: 26 junio 2017].

Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016, en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre las ventas (IVA).

Por otra parte, se explica el tratamiento tributario de algunos modelos de negocios de economía digital de cara al impuesto sobre la renta e IVA en los países de Perú y México, con el fin de hacer un análisis de la normatividad tributaria frente a las normas colombianas.

Finalmente, a partir del estudio de las alternativas sugeridas en el marco de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS y la regulación tributaria vigente en Perú y México, se plantean algunas propuestas en materia impositiva para Colombia aplicable a los modelos de negocio de economía digital con el fin de buscar equidad, eficiencia y mayor recaudo.

2. La economía digital y los nuevos modelos de negocios, en el marco de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS: abordar los retos de la economía digital para la imposición

2.1. Definición y características de la economía digital

La economía digital es un concepto cuya definición ha venido evolucionando a lo largo de los últimos años. A principios del siglo XXI, la economía digital fue concebida como aquel *“sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma sustancial de las tecnologías digitales”*⁴.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) señaló que la economía digital *“está constituida la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC), la red de actividades económicas y sociales facilitadas por internet y los usuarios finales (individuos, empresas y gobierno)”*⁵.

⁴ Del Aguila, A. Padilla, A. Serarols, C. & Venecia, J. (2001). *La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín Económico de Ice N 2705*. Tomado de http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2705_07-24__0540D1E3A1 [Consulta: 11 de abril 2017].

⁵ CEPAL. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Tomado de: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/54303/economia_digital_para_cambio.pdf [Consulta: 11 de abril 2017].

Doctrinantes tributarios internacionales, entre los que se destaca De la Feria Rita, quien ha señalado que la economía digital es un término amplio que incluye diferentes conceptos como se muestra en la figura 1:

Figura 1. Conceptualización de economía digital



*La economía colaborativa ha sido definida como un nuevo modelo económico que se sustenta en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que están infrutilizados, a cambio de una compensación⁶.

Fuente. Adaptado de EESC Debate on the Taxation of the Digital Economy⁷.

De acuerdo con lo anterior, es posible señalar que cualquier operación o transacción que implique la producción, distribución, intercambio o consumo de bienes o servicios, realizada por una empresa o individuo y que involucre el uso de las TIC, integra el concepto de economía digital.

En junio de 2016, en el marco de la “Declaración Ministerial sobre la Economía Digital: Innovación, Crecimiento y Prosperidad Social”, representantes de la Unión Europea y 41 países más, reconocieron el creciente carácter digital de la economía mundial, así como el aumento de la utilización de las TIC⁸.

En esta declaración, además de los países miembros de la OCDE actuaron como firmantes Argentina, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Egipto, Indonesia, Letonia y Lituania, adquiriendo una serie de compromisos, entre los que se destacan los siguientes:

⁶ Rincón, E. (2017). ut supra (pp. 281-285).

⁷Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea (CESE). 5 de mayo 2017. *Debate Temático sobre Fiscalidad de la Economía Digital*. Tomado de: <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco-webstream> [Consulta: 10 de mayo 2017].

⁸ OCDE (2016) Tomado de: <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-digital-economy-ministerial-declaration.htm> [Consultada 10 de mayo 2017].

“Estimularemos el comercio electrónico y contribuiremos a reducir impedimentos al mismo dentro y a través de las fronteras en beneficio de los consumidores y empresas. Aprovechar las oportunidades derivadas de las plataformas en línea que ofrecen formas innovadoras de producción, consumo, colaboración e intercambio a través de interacciones entre particulares y organizaciones, evaluando sus beneficios y retos sociales y económicos, así como la idoneidad de los marcos regulatorios y políticos correspondientes”.

La Acción 1 del Plan de Acción BEPS se refiere a la economía digital, sus características, los nuevos modelos de negocio que la componen, el impacto de las TIC en la economía, así como los riesgos y desafíos fiscales. En esta Acción se consideran un conjunto de principios generales y medidas de política fiscal con el fin de armonizar los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Adicionalmente, se plantean posibles soluciones en materia impositiva en el ámbito de la fiscalidad directa e indirecta.

A continuación se destacan las características más relevantes de la economía digital, desde una perspectiva fiscal⁹:

i). Movilidad de los Intangibles: es la posibilidad de transferir fácilmente los intangibles sobre los que se sustenta la economía digital, lo cual genera una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que se desarrollan a través de los mismos.

ii). Movilidad de los usuarios: es la posibilidad que tiene cualquier individuo que tenga conectividad a internet de realizar transacciones económicas con alcance transfronterizo.

iii). Movilidad de la operación de la compañía: hace referencia a la opción que tienen las organizaciones de gestionar sus operaciones internacionales de forma integrada, y así centralizar sus funciones a nivel regional o mundial con un número reducido de personal.

⁹ OCDE (2015), ut supra, (pp. 64-73).

iv). Amplio volumen de negocios multilaterales: es la interacción de muchos sujetos, con multiplicidad de roles (proveedores, clientes, consumidores, intermediarios), lo cual se facilita dado el alcance y proyección de los negocios de la economía digital.

v). Flexibilidad y volatilidad: dada la inexistencia de barreras de entrada para las empresas que desean operar a través de internet, cualquier compañía tiene la capacidad de diseñar y construir sus modelos operativos y de gestión en torno a las TIC disponibles, ampliando su alcance a mercados mundiales.

2.2. Modelos de negocio

La Acción 1 del Plan de Acción BEPS describe algunos de los Modelos de Negocio más significativos en el contexto de la economía digital, dadas sus características y relevancia desde la perspectiva tributaria. Estos modelos, aunque guardan similitudes con los negocios del comercio tradicional, se caracterizan por contar con nuevas maneras de producción y distribución de bienes y servicios.

Dentro de los modelos de negocios enunciados por la OCDE en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS, hemos seleccionado para nuestro análisis los siguientes:

2.2.1. Comercio electrónico:

Rincón (2017) define como comercio electrónico “*cualquier transacción comercial basada en la transmisión de datos, por redes electrónicas, y que se materializa en una compra y/o venta de bienes y/o servicios*”. Las transacciones de esta modalidad de comercio se caracterizan por los siguientes elementos:

i). Se realizan por vía electrónica; ii). El lugar donde se encuentran las partes no es relevante; iii). Por regla general no quedan soportadas en algún documento; iv). El bien objeto de la transacción no pasa por ningún tipo de inspección ni aduana; v). En la mayoría de los casos no existen intermediarios; vi). Cada empresa, por pequeña que sea puede llegar a tener presencia mundial”¹⁰.

¹⁰ Rincón, E. (2017). ut supra (pp. 10-19).

De acuerdo con la OCDE, las principales transacciones de comercio electrónico se llevan a cabo entre los siguientes actores:

- i) Empresa a empresa (Business-to-Business) o B2B: se refiere a las ventas de productos o servicios entre empresas.
- ii) Empresa a consumidor (Business-to –Consumer) o B2C: son las transacciones a través de las cuales las empresas llegan directamente al cliente final, suministrando un producto o servicio específico, el cual puede ser tangible o intangible; y
- iii) Consumidor a consumidor (Consumer-to-Consumer) o C2C: son las transacciones que se materializan por la existencia de una plataforma que actúa como intermediaria, facilitando el contacto entre quien ofrece y/o vende un servicio y quien está interesado en el mismo.

2.2.2. Servicios de pago

En el contexto de la economía digital se han creado nuevos métodos de pagos en línea, aptos y confiables para las transacciones del comercio electrónico. En este caso, el proveedor del servicio de pago en línea actúa como un intermediario entre el comprador y vendedor, acepta el pago efectuado por el comprador (a través de tarjeta de crédito, débito, o transferencia), y posteriormente, deposita el mismo en la cuenta del vendedor, sin que en la operación se presente un intercambio de información personal ni financiera con el vendedor.

2.2.3. Tiendas de aplicaciones

Las tiendas de aplicaciones son plataformas de distribución de contenidos digitales diseñadas para dispositivos móviles y tabletas. Funcionan como plataformas con contenidos de diferente índole accesible desde el dispositivo del consumidor, quien una vez accede a la misma puede comprar, descargar e instalar la aplicación en el dispositivo. Las descargas de las aplicaciones pueden ser gratuitas, en cuyo caso la financiación del negocio está dada por la publicidad, o también pueden tener un costo asumido por el consumidor.

2.2.4. Publicidad en línea

En la publicidad en línea, los editores de las páginas web ofrecen a los consumidores servicios gratuitos, asegurando una audiencia lo suficientemente amplia, y de esta manera, atraen anunciantes quienes, a cambio de una contraprestación, pueden incorporar sus anuncios en el contenido de la web. La publicidad en línea cada vez sustituye más la publicidad convencional, dado el impacto y alcance en los consumidores. En la publicidad en línea se han diseñado mecanismos para determinar el pago a cargo del anunciante, como una comisión a las compañías que transmiten la publicidad cuando los usuarios hacen clic en el anuncio o cuando los usuarios realizan la compra.

2.2.5. Computación en la nube

Es el procesamiento masivo de datos y almacenamiento de información en servidores ubicados en cualquier parte del mundo, a los que se puede acceder a través de un dispositivo móvil (computador, smartphome, tablet).

En la actualidad los modelos de servicios que ofrece la computación en la nube son: i). Infraestructura como servicio: consistente en la posibilidad de acceder a un servidor virtual para almacenamiento, procesamiento, memoria con la disponibilidad que requiera el usuario, a cambio de una tarifa según el uso dado; ii). Plataforma como servicio: se refiere a la disponibilidad de herramientas de software para el desarrollo de productos (aplicaciones) que se hospedan en la infraestructura del proveedor del servicio; y iii). Software como servicio: la posibilidad de acceder a la infraestructura de hardware, software e interacción con el usuario a través de un portal de acceso (navegador)¹¹.

En este modelo de negocio se incluye el servicio de hosting, el cual se define de la siguiente manera:

“Servicio prestado por un proveedor de servicios que otorga en locación el hardware y software de su propiedad para alojar, gestionar, mantener y actualizar una página web. La

¹¹ OCDE (2015), ut supra. (pp. 59-61).

locación no tiene como objeto una cosa material sino un bien inmaterial, como es el espacio en línea”¹².

3. Problemáticas de la economía digital y soluciones planteadas en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS

Para la OCDE la regulación de la economía digital ha resultado un tema prioritario. Los Estados se han propuesto lograr una cooperación internacional que ofrezca un entorno digital seguro, en el que prevalezcan las mejores prácticas y estándares acordados. Sobre el particular, podemos citar algunas de las consideraciones efectuadas en el debate sobre la tributación de la economía digital que tuvo lugar en el Consejo de la Unión Europea, el pasado 5 de mayo del presente año y en el que se identificó como el principal reto de la economía digital, la actualización del sistema tributario internacional (Tabla 1).

Tabla 1. Principales características de los sistemas tributarios en el contexto de la economía digital

Características de los sistemas tributarios	
Tradicionales	Modernos
1. Se sustentan en un nexo territorial y físico.	1. Los negocios son globalizados y digitales. Ausencia de nexo territorial.
2. Identificación clara de los sujetos intervinientes.	2. Dificultad en identificar la identidad de los sujetos intervinientes, así como su localización.
3. Existencia de territorios con límites definidos.	3. No se puede localizar la transacción económica.
4. Preponderancia de los bienes físicos.	4. Preponderancia de los bienes intangibles.
5. Se puede determinar con facilidad el Estado que tiene la potestad tributaria (es fácilmente identificable el Estado de la residencia y el Estado de la fuente).	5. No es fácilmente determinable qué Estado tiene la potestad tributaria para gravar la operación.

Fuente. Adaptado de EESC Debate on the Taxation of the Digital Economy ¹³.

El derecho tributario se sustenta en la existencia de un nexo con un territorio o sitio geográfico determinado (residencia del contribuyente o lugar en el cual se realiza el suministro o la utilización del bien o servicio). Sin embargo, dado que en la economía digital no es fundamental la existencia

¹² Simón, H. (2013). *Negocios en internet* (pp. 116). Buenos Aires. Astrea – Universidad del Rosario.

¹³ Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea –CESE– (2017). *Debate Temático sobre Fiscalidad de la Economía Digital*. Tomado de: <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco-webstream> [Consulta: 10 de mayo 2017].

de un lugar físico determinado por la deslocalización de las actividades, resulta difícil para las administraciones tributarias gravar la operación efectuada a través de las TIC.

De La Feria (2017) en el Debate Temático sobre Fiscalidad de la Economía Digital sostuvo que las normas de tributación no estaban del todo preparadas para la economía moderna caracterizada por ser global y digital, en contraposición a la economía tradicional que era local y territorial¹⁴.

Al referirse a la forma como está organizado el sistema tributario de la Unión Europea indica que este tiene dos tipos de normas: sustanciales y de aplicabilidad. Las primeras están asociadas con la legitimidad que posee un Estado para gravar un individuo u operación, mientras que las segundas, están relacionadas con la habilidad que tiene un Estado para recaudar un tributo, es decir, la fuerza coercitiva para obligar a un contribuyente y la capacidad de fiscalizarlo frente al incumplimiento.

De la Feria se refiere al avance de las normas sustanciales y de aplicabilidad de cara al impuesto sobre la renta y al IVA, por ser estos los impuestos más representativos en la tributación directa e indirecta de un país (Tabla 2).

Tabla 2 Avance de las normas sustanciales y aplicabilidad en la Unión Europea

Impuesto sobre la renta		IVA	
Sustanciales	Aplicabilidad	Sustanciales	Aplicabilidad
Se han fortalecido recientemente debido a la creación de normas anti elusión que se desprenden de las Acciones BEPS.	Ha existido un gran progreso en la creación de normas que permitan perseguir los escenarios de tributación en la economía digital. Sin embargo, la Unión Europea debe centrar sus esfuerzos en la forma como se obtienen los ingresos derivados de estos modelos.	La Unión Europea está preparada para afrontar los desafíos que se deriven de la economía digital, toda vez que existen normas de extraterritorialidad para gravar este tipo de operaciones.	Ha existido un gran progreso en la creación de normas que permitan perseguir los escenarios de tributación en la economía digital. Sin embargo, la Unión Europea debe centrar sus esfuerzos en la forma como se obtienen los ingresos derivados de estos modelos.

Fuente. Adaptado de EESC Debate on the Taxation of the Digital Economy ¹⁵

¹⁴ Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea –CESE- (2017). Ut supra. [Consulta: 10 de mayo 2017].

¹⁵ Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea –CESE- (2017). ut supra. [Consulta: 10 de mayo 2017].

El Plan de Acción BEPS busca contrarrestar los desafíos tributarios que surgen de la economía digital al considerar la dificultad que existe para determinar la identidad de los sujetos intervinientes, su ubicación, la localización de la operación electrónica, así como la ausencia de un control efectivo sobre este tipo de transacciones. Situaciones que conlleva que no se pueda establecer con facilidad el Estado que detenta la potestad tributaria, afectando la imposición directa e indirecta de los Estados.

Por otro parte, otras de las situaciones que se presentan en el contexto de la economía digital y dificultan la tributación de las transacciones electrónicas, tiene que ver con las prácticas que buscan evitar la configuración de un establecimiento permanente (en adelante, “EP”). El EP se entiende como un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa de un Estado realiza toda o parte de su actividad en otro Estado. La expresión EP comprende, entre otros: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las mismas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales¹⁶.

Las prácticas para evitar la configuración de un EP se facilitan en el mundo digital, en la medida en que una empresa, a través de un sitio web, puede realizar actividades comerciales sin tener presencia física en ningún territorio, por lo que la ausencia de un nexo evidente entre la empresa y el territorio del cual obtiene sus ingresos deriva en la no imposición sobre tales recursos.

El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (en adelante, “GEFED”), planteó en la Acción 1 diferentes propuestas de cara a la economía digital relacionadas con la tributación directa e indirecta. A continuación, se describen sus elementos más sobresalientes.

3.1. Tributación directa

i) Un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa.

Esta propuesta busca establecer un nexo con un país cuando una empresa no residente tiene una presencia económica significativa en éste, por medio del uso de las TIC.

¹⁶ Definición contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE. Art 5.

En esta propuesta se establecen algunas situaciones que permiten evidenciar la interacción sustancial de una empresa en la economía de un determinado país, a pesar de no contar con algún tipo de presencia física en él. Estas situaciones son:

- Los ingresos generados de manera permanente en un país, por ejemplo, aquellos obtenidos en transacciones a través de una plataforma digital. Para la creación del nexo se puede optar por establecer montos mínimos de ingresos alcanzados.
- Los medios y facilidades digitales que ofrece un proveedor de servicio en el exterior a los consumidores o usuarios ubicados en un determinado territorio (nombre de dominio local, página web en el idioma de los clientes, opciones de pago, etc.).
- Número de usuarios que interactúan con la plataforma, así como el número de operaciones que se perfeccionan de manera digital.

Si un proveedor de servicios desde el exterior, a través de las TIC, se encuentra incurso en alguna de las situaciones mencionadas, tendrá una presencia económica significativa en el Estado en el que se realizan las transacciones digitales. Así mismo, se plantea la opción de establecer un sistema de registro obligatorio para estos proveedores, con el fin que la autoridad tributaria del país pueda identificar y medir las operaciones digitales efectuadas en su jurisdicción.

ii) Determinación de los ingresos atribuibles a la presencia económica significativa.

Se propone realizar ajustes en las reglas de atribución de beneficios, las cuales actualmente se basan en un análisis de las funciones, activo y asunción de riesgos. La propuesta propende por una uniformidad en el tratamiento tributario aplicable a las empresas que actúan en el mercado tradicional y a aquellas que actúan en el entorno digital.

iii) Sometimiento de las transacciones digitales a retención en la fuente.

Se propone la posibilidad de someter a retención en la fuente en el impuesto sobre la renta todos los pagos de transacciones digitales (venta de bienes o prestación de servicios) efectuados por los residentes de un país a un proveedor en el exterior.

iv) Introduciendo un “gravamen de equilibración”.

Con el fin de garantizar la igualdad en el tratamiento dado a proveedores nacionales y extranjeros, se propone la adopción de un gravamen sobre determinados servicios ofertados de manera digital por proveedores no residentes a usuarios o consumidores ubicados en un territorio determinado. La finalidad principal de este impuesto es gravar la presencia económica significativa que pueda tener una empresa en la economía de un país.

3.2. Tributación indirecta

Tratándose de operaciones B2C, el GEFED acogió el principio de destino. De esta manera, será la jurisdicción en la cual el cliente o consumidor tiene su residencia habitual la que tendrá la potestad tributaria de cobrar el IVA sobre los suministros de servicios e intangibles efectuados de manera digital.

De acuerdo con el GEFED, la implementación de esta propuesta permitirá establecer una tributación digital remota para las empresas localizadas en el exterior que presten servicios que están gravados con IVA en el mercado local. De esta forma los servicios o bienes de proveedores nacionales tendrán el mismo tratamiento de aquellos prestados o suministrados por proveedores en el exterior.

4. La Economía digital en Colombia y su regulación, a propósito de la expedición de la Ley 1819 de 2016.

En el año 2016, la Comisión de Expertos¹⁷, acogiendo las recomendaciones de la OCDE, sugirió introducir en el régimen colombiano del IVA, aplicable a la prestación de servicios desde el exterior que involucren el uso de las TIC, el principio de destino¹⁸, siempre y cuando el destinatario y/o el usuario del servicio tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento o sede de su actividad, en el territorio nacional. De esta manera, en la exposición de motivos se sostuvo:

¹⁷ Ley 1439 de 2014, mediante la cual se crea una Comisión de Expertos para estudiar entre otros, el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios, el régimen del impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente.

Tomando como base las recomendaciones de la Comisión de Expertos y los comentarios de diferentes actores (academia, empresarios, sociedad civil, entre otros), el Gobierno estructuró la reforma tributaria introducida en el ordenamiento jurídico mediante la Ley 1819 de 2016.

¹⁸ Ley de reforma tributaria estructural-1819 de 2016, introdujo el principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y/o usuario del servicio se encuentren localizados en el territorio nacional

“La aplicación del principio de destino en los servicios, es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a la imposición del Impuesto, entre otros, a aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC - tecnologías de la información y la comunicación - que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor”¹⁹.

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, se proponen modificaciones del hecho generador del IVA, con relación a la prestación de servicios, en los siguientes términos:

“Se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional”²⁰.

El 29 de diciembre de 2016, el Congreso de la República de Colombia expidió la Ley 1819 de 2016, encaminada a fortalecer los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

A continuación, se mencionan las principales modificaciones efectuadas por la Ley 1819 de 2016, en cuanto a la tributación directa e indirecta de los nuevos modelos de negocios que componen la economía digital.

4.1. Impuestos directos – impuesto sobre la renta

Los impuestos directos son los gravámenes establecidos por la ley que recaen sobre una persona natural o jurídica por las rentas, ingresos y riquezas percibidas, en los que se incluye el impuesto sobre la renta, impuesto a la riqueza, impuesto de industria y comercio (ICA), a los dividendos, entre otros. Para efectos de este trabajo, se describirá el tratamiento tributario del impuesto sobre la renta que grava los ingresos que son susceptibles de producir un incremento en el patrimonio de quien los recibe, considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos.

Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta son las personas jurídicas, las personas naturales (nacionales o extranjeras) residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con

¹⁹Exposición de Motivos. ut supra. (pp. 120). <http://www.reformatributaria2016.info/docs/pdf/2.pdf> [Consultada: 10 de mayo 2017].

²⁰Exposición de Motivos. ut supra. (pp. 120). <http://www.reformatributaria2016.info/docs/pdf/2.pdf>. [Consultada: 10 de mayo 2017]

residencia en el país, en lo concerniente a las rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera. Así mismo, serán sujetos pasivos del impuesto sobre la renta los no residentes sobre sus ingresos de fuente nacional y las sociedades extranjeras que constituyan sucursales o EP por los ingresos de fuente nacional que les sean atribuibles, para lo cual se tendrán en cuenta las funciones, activos, riesgos y personal involucrado en la obtención de las rentas en el país.

De conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario, se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales, la prestación de servicios dentro del territorio nacional (con o sin establecimiento propio), los obtenidos por la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación, así como aquellos que se perciben en el desarrollo de cualquiera de las actividades listadas en el citado artículo, y los siguientes servicios prestados desde el exterior:

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

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país, la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país, y la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”.

En relación con las modificaciones efectuadas por la Ley 1819 de 2016 en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta sobre pagos por concepto de regalías, se introducen dos limitaciones en el artículo 120 del Estatuto Tributario:

- i. Los pagos por regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.
- ii. Los pagos por regalías realizadas cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados.

Así mismo, la ley 1819 de 2016 modificó el tratamiento tributario aplicable a la deducción de los pagos al exterior y su limitación en el impuesto sobre la renta, como se muestra en la tabla 3.

Tabla 3. Deduciones y limitaciones de pagos al exterior en el impuesto sobre la renta

Artículo de la norma	Descripción	Antes de la ley 1819 de 2016	Después de la Ley 1819 de 2016
Literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario. Dedución de gastos en el exterior	Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas y otra clase de bienes, en cuando no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.	Son deducibles sin que sea necesaria la retención ²¹	Derogado el literal a). Sin embargo, la deducción por los pagos a comisionistas en el exterior estaría limitada al 15% de la renta líquida, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 del Estatuto Tributario, al no excluirlo de los pagos señalados en los numerales del artículo en mención.
Literal b) del artículo 121 del Estatuto Tributario. Dedución de gastos en el exterior	Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuando no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.	Son deducibles sin que sea necesaria la retención	Derogado el literal b). No obstante, serán deducibles del impuesto sobre la renta al estar contemplados los pagos por intereses en el artículo 25 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que el artículo 122 del Estatuto Tributario no los limita al 15% de la renta líquida.
Artículo 123 del Estatuto Tributario. Requisitos para la procedencia de la deducción de los pagos al exterior	Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio.	Si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de renta, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.	Si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de renta, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia. Se adiciona el siguiente inciso: Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato correspondiente, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro de los tres meses siguientes al de su modificación.
Artículo 124 del Estatuto Tributario. Los pagos a la casa matriz son deducibles.	Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles	Son deducibles siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta	Los gastos de administración o dirección están sometidos a una tarifa del 15% de retención en la fuente.

Fuente: elaboración propia.

En relación a la deducción de los gastos al exterior por importación de tecnología, antes de la Ley 1819 de 2016 se generaban discusiones sobre la obligatoriedad del registro del contrato para la

²¹ Resolución 2996 del 22 de marzo de 1976: "Para efectos del Lit. a) del artículo 121 del E.T. son deducibles, sin que sea necesaria la retención de los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas, u otra clase de bienes, en cuando no excedan del 5% del valor total de la operación, o del 10% si se trata de exportación de manufacturas".

deducción en el impuesto sobre la renta. Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, se adicionó un párrafo en el artículo 123 del Estatuto Tributario, estableciendo el término para registrar el contrato de importación de tecnología, siendo éste de seis meses contados desde la suscripción del contrato y tres meses siguientes a cualquier modificación.

La DIAN en la Resolución 000062 de febrero de 2014, establece la forma, contenido y términos para el registro de contratos de importación de tecnología para que proceda la deducción en el impuesto sobre la renta.

4.1.1. Retención en la fuente a título del impuesto sobre renta

La Ley 1819 de 2016 introdujo las siguientes modificaciones en la tarifa de retención en la fuente para pagos al exterior (Tabla 4).

Tabla 4. Modificaciones de la tarifa de retención en la fuente

Concepto	Tarifa antes de la ley 1819 de 2016		Tarifa después de la Ley 1819 de 2016	
	Base pago o abono en cuenta	%	Base pago o abono en cuenta	%
Honorarios, regalías, compensación de servicios personales, explotación propiedad industrial, servicios técnicos o asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad artística y científica	100%	33%	100%	15%
Consultoría, asistencia técnica, servicio técnico prestados por no residente prestados en el país o desde el exterior	100%	10%	100%	15%
Explotación de películas cinematográficas	60%	33%	100%	15%
Profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior, aprobadas por el ICFES	100%	7% = < 120 días contratados, 33% > 121 días contratados	100%	7% = < 182 días contratados, 35% > 183 días contratados
En el caso de pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título	80%	33%	80%	33%

Fuente. Elaboración propia

4.2. Impuestos indirectos - IVA

Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre la venta y producción de bienes, la prestación de servicios, las importaciones y el consumo. En estos impuestos quien soporta o asume la carga del tributo no es quien lo paga directamente al titular del crédito tributario²².

A los impuestos indirectos pertenecen: el IVA, el impuesto al consumo, impuesto a la gasolina, impuesto al carbono, entre otros. Para efectos de este trabajo, sólo se describirá el tratamiento tributario del IVA y sus modificaciones a partir de la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016 introdujo los siguientes cambios en el artículo 420 del Estatuto Tributario, referente al hecho generador del IVA (Tabla 5).

Tabla 5. Modificaciones al hecho generador del impuesto sobre las ventas

Antes de la ley 1819 de 2016	Después de la Ley 1819 de 2016
a) La venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.	a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
b) La prestación de servicios en el territorio nacional.	b) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior con excepción de los expresamente excluidos.
c) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.	c) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
d) Circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.	d) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar, operados exclusivamente por Internet.
	e) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.

Fuente. Elaboración propia

El parágrafo 3 del artículo 420 del Estatuto Tributario establece:

“Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario

²² “Son impuestos directos los que se pagan por aquellas personas que según la ley están obligadas a soportar la carga del tributo. Los impuestos indirectos, por el contrario, son aquellos que no percibe el Estado de un modo inmediato de las personas a quienes en definitiva debe gravar, sino que los percibe por motivos técnicos tributarios- de una persona intermedia que a su vez queda facultada para trasladar dicho impuesto a aquellas personas que el legislador defina deben soportar en definitiva la carga. En los impuestos indirectos el contribuyente y el deudor son personas diferentes”. ICDT (2000). *Derecho Tributario*. (pp. 164-165). Colombia. Nomos S A.

directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o la sede de su actividad económica en el territorio nacional”.

Respecto de la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, el literal b del artículo 420 ibídem establece que solamente la venta o cesión de activos intangibles asociados con la propiedad industrial integran el hecho generador del IVA, excluyendo de esta manera activos intangibles protegidos por derechos de autor, tales como obras literarias, licencias de software, entre otros.

Sobre el particular, la DIAN en el Concepto No. 5840 del 17 de marzo de 2017 resolvió una consulta sobre el alcance del hecho generador en la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, en el cual el peticionario consultó si los activos intangibles a los que se refería el literal b del artículo 420 eran exclusivamente los que estaban regulados en la Decisión 486 de 2000 de la Comisión de la CAN. Al respecto, la DIAN sostuvo que la norma no hizo referencia exclusiva a los intangibles señalados en la Decisión 486, sino que gravó con el impuesto de manera general, la venta o cesión de todos los activos intangibles asociados con la propiedad industrial.

Posteriormente, mediante el Concepto No. 7073 del 29 de marzo de 2017, la DIAN reiteró que integra el hecho generador del IVA, la cesión o venta de activos intangibles regulados por el régimen de la propiedad industrial, excluyendo la venta o cesión de intangibles regulados por otras ramas de la propiedad intelectual.

De esta manera se hacen evidentes las complejidades que implica la interpretación y aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016, al limitar el hecho generador del IVA a la venta o cesión de intangibles asociados a la propiedad industrial, desconociendo la existencia de otros intangibles (software, obras literarias, obras artísticas, entre otros).

Finalmente, la Ley 1819 de 2016, incluyó los siguiente servicios excluidos de IVA (Tabla 6.)

Tabla 6. Servicios excluidos del IVA incluidos por la Ley 1819 de 2016

Servicios
Los servicios de educación virtual para el desarrollo de Contenidos Digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, prestados en Colombia o en el exterior.
Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC.
Los servicios de reparación y mantenimiento de naves y artefactos navales tanto marítimos como fluviales de bandera Colombiana.

Fuente: elaboración propia.

4.2.1. Retención en la fuente por concepto de IVA

La retención en la fuente de IVA es el mecanismo por medio del cual se asegura y acelera el recaudo del IVA y consiste en aplicar una retención del 15% y 100% del IVA por los agentes de retención según lo señalado en el artículo 437 – 2 del Estatuto Tributario (Tabla 7).

Tabla 7. Tarifas aplicables en retención en la fuente de IVA

Tarifa del 15%	Tarifa del 100%
Los siguientes agentes de retención practican la retención en la fuente de IVA, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen común: 1. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la DIAN, sean o no responsables del IVA 2. Las entidades estatales señaladas en el numeral 1 del artículo 437 - 2, 3. La Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil y 4. Los responsables del régimen común proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional 5. Entre otros que designe la Ley.	Para prestaciones de servicios gravados de IVA: 1. Las personas del régimen común, que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos. 2. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la DIAN a los prestadores desde el exterior de los servicios electrónicos enunciados en el artículo 437 -2 del Estatuto Tributario Para venta de bienes: 1. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.

Fuente: elaboración propia.

El sistema de retención en la fuente de IVA a la tarifa del 100% funciona a través de una retención teórica, es decir, el adquirente del servicio, bien tangible o intangible retiene el valor total del IVA, el cual se declara en la retención en la fuente y posteriormente, se toma como descontable en la declaración de IVA.

La Ley 1819 de 2016 adicionó en el numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas en la adquisición de servicios gravados, a las entidades emisoras de Tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la DIAN, quienes deberán practicar la retención en la fuente al momento del correspondiente pago o abono en cuenta que realicen sus clientes en Colombia, a los prestadores de los siguientes servicios desde el exterior:

- Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la redifusión de cualquier tipo de evento);
- Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles.
- Suministros de servicios de publicidad online.
- Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 establece que la DIAN, mediante Resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores de servicios desde el exterior a los que deberá practicarse la retención en aquellos casos en los que incumplan con las obligaciones que les asisten en su calidad de responsables, entre ellas la de declarar y pagar.

Finalmente, la Ley 1819 modificó el parágrafo 1 del artículo 437 – 1 del Estatuto Tributario, y señaló que deberán practicar el 100% de retención en la fuente a título de IVA las personas del régimen común que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional y las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito a los proveedores del exterior cuando se trate de suministro de servicio audiovisuales, servicios de plataforma de distribución digital, suministros de servicios de publicidad online y suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

5. Análisis Tributario respecto de los modelos de negocios de la economía digital desarrollados por multinacionales.

A continuación, proponemos un análisis del tratamiento tributario que se aplicaría a los diferentes modelos de negocios analizados en el capítulo 2 del presente trabajo, a la luz de las disposiciones consagradas en el ordenamiento tributario nacional en materia de economía digital. El análisis se circunscribirá específicamente al impuesto sobre la renta e IVA (Tabla 8).

Tabla 8. Consideraciones generales en la tributación en el contexto de la economía digital en Colombia

				Descripción del tratamiento tributario en la venta de bienes tangibles, servicios y bienes intangibles		
		Bienes tangibles	Servicios		Bienes intangibles	
Impuestos nacionales						
Impuesto sobre la renta	La enajenación de bienes que se encuentren fuera del país al momento de su enajenación y la explotación de bienes tangibles en el exterior se considera rentas de fuente extranjera, por lo tanto, no están sometidas al impuesto sobre la renta.	Los servicios técnicos, consultoría y asistencia técnica suministrados desde el exterior están gravados con el impuesto sobre la renta, toda vez que se consideran ingresos de fuente nacional, según lo señalado en el artículo 24 del Estatuto Tributario, los servicios diferentes a los señalados anteriormente no se someten a imposición del impuesto sobre la renta.	Los servicios técnicos y la asistencia técnica están sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 15%, según lo señalado en el segundo inciso del artículo 408 del Estatuto Tributario. Los servicios diferentes a los señalados anteriormente no se someten a retención en la fuente, al ser ingresos de fuente extranjera.		Se somete al impuesto sobre la renta los ingresos provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, de la propiedad literaria, artística y científica en Colombia, según lo señalado en el artículo 24 del Estatuto Tributario.	
	No se somete a retención en la fuente, dado que se trata de un ingreso de fuente extranjera.				Los ingresos percibidos por beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, son objeto de retención a la tarifa del quince por ciento (15%), según el artículo 408 del Estatuto Tributario. La explotación de programas para computador, será objeto de retención sobre el ochenta por ciento (80%) del respectivo pago o abono en cuenta, a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%).	
IVA	El impuesto sobre las ventas recae sobre la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente. Las tarifas aplicadas para el impuesto sobre las ventas son del 19%, 5% y bienes exentos a la tarifa del 0%, dependiendo del bien importado.	De conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, los servicios prestados desde el exterior se someten a impuesto sobre las ventas, salvo los expresamente excluidos. El artículo 476 del Estatuto Tributario señala los siguientes servicios excluidos: educación virtual para el desarrollo de Contenidos Digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, suministro de páginas web, servidores (hosting), y el mantenimiento a distancia de programas y equipos. Para los servicios gravados la tarifa es del 5% y 19%.	La retención en la fuente de IVA se aplica sobre el 100% del impuesto sobre las ventas en los servicios prestados desde el exterior, salvo los expresamente excluidos. La retención en la fuente de IVA no se aplica como una detracción sobre el pago o abono en cuenta realizado, sino que el agente de retención debe calcular el valor del impuesto a cargo, incluirlo en su declaración mensual de retención en la fuente, y luego tiene derecho a acreditar esta suma contra el IVA pagado en sus declaraciones del impuesto sobre las ventas de manera total, o en proporción a sus ventas gravadas, exentas y excluidas.		Hace parte del hecho generador del IVA, la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial, según lo establece el artículo 420 del Estatuto Tributario. El parágrafo 3 del mismo artículo señala que el impuesto recae sobre los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior, cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, EP o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. La tarifa aplicada para intangibles es del 19%	
	No se efectúa retención en la fuente a título de IVA en la importación de mercancías				Se aplica la retención en la fuente de IVA sobre el 100% del impuesto en la venta o cesión sobre activos intangibles (asociados a la propiedad industrial), cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, EP, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.	

Fuente: elaboración propia.

5.1. Casos ilustrativos de la tributación de los nuevos modelos de negocio en el contexto de la economía digital en Colombia

5.1.1. Comercio electrónico

5.1.1.1. Venta de bienes

Una sociedad constituida en Colombia realiza una compra de equipos de oficina, a través de una plataforma de internet de comercio electrónico, a una sociedad extranjera ubicada en Estados Unidos por un valor de USD 24.000 a la TRM de \$ 2.824. Los equipos de oficina en la importación son gravados con el IVA a la tarifa general (19%) y serán destinados para la venta. Las operaciones de la compañía son gravadas de IVA.

El tratamiento tributario de esta operación se muestra a continuación:

Tabla 9. Tributación del comercio electrónico en la enajenación de mercancías extranjeras

Descripción del tratamiento tributario	
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	Los ingresos obtenidos de la enajenación de bienes en el exterior no se consideran ingresos de fuente nacional, por lo tanto, no están sometidos al impuesto sobre la renta. En consecuencia, tampoco se someten a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.
IVA	Para efectos del impuesto sobre las ventas, se hace necesario identificar si se trata de bienes gravados, exentos y excluidos. En caso de ser bienes gravados, se debe verificar la tarifa aplicable. No aplica la retención en la fuente de IVA, ya que el IVA en las importaciones se debe pagar directamente a la DIAN al momento de la importación.

Fuente: elaboración propia.

Desde la definición fiscal, según el artículo 60 del estatuto tributario, los activos enajenados se dividen en: i) movibles y ii) fijos.

Si compro equipo de oficina para la venta estoy adquiriendo activos movibles (art. 60 ET). Si los equipos de oficina son para el uso estoy adquiriendo activos fijos (art. 60 ET).

La adquisición de bienes en la sociedad colombiana desde la definición fiscal se trata como inventario por valor de \$67.776.000, determinado por el valor de compra en USD a la TRM

aplicable de \$ 2.824. Al tratarse de bienes para la venta, el IVA pagado por la sociedad colombiana en la importación será descontable por valor de \$ 12.877.000.

5.1.1.2. Venta de servicios

Una sociedad colombiana requiere la prestación de un servicio técnico para la configuración de su sistema de telecomunicaciones. Para ello contrata a una sociedad del exterior. El servicio se presta desde el exterior por asistencia remota por valor de 7.500 USD a la TRM de \$ 2.954. Las operaciones de la compañía son gravadas con IVA a la tarifa general.

El tratamiento tributario de esta transacción comercial se muestra a continuación:

Tabla 10. Tributación del comercio electrónico en venta de servicios técnicos suministrados desde el exterior

	Descripción del tratamiento tributario
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	Los ingresos en la prestación de servicios técnicos suministrados desde el exterior, se consideran ingresos de fuente nacional, y en consecuencia, estarán gravados con el impuesto sobre la renta. La retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta aplicada en servicios técnicos es a la tarifa del 15%.
IVA	El servicio técnico está gravado a la tarifa del 19% y la sociedad colombiana practicará retención de IVA sobre el 100% del valor del IVA. La retención de IVA no afectará el valor a pagar al proveedor del exterior.

Fuente: elaboración propia.

La adquisición del servicio por la sociedad colombiana será tratado fiscalmente como un gasto para efectos del impuesto sobre la renta por valor de \$ 22.155.000, determinado por el valor de compra a la TRM de \$ 2.954. La retención en la fuente a título de renta por servicios técnicos es aplicada a la tarifa del 15% por valor de \$ 3.323.250.

En materia de IVA, el servicio técnico está gravado con IVA a la tarifa del 19% por valor de \$ 4.209.450, el cual será tratado como descontable, teniendo en cuenta que todas las actividades que desarrolla la compañía son gravadas, y asumiendo que las expensa reúne los requisitos para ser costo o gasto en el impuesto sobre la renta. La sociedad colombiana practica una retención en la fuente por IVA, de acuerdo con las características descritas.

5.1.2. Servicios de pago a través de Internet

Una sociedad del exterior contrata a una sociedad colombiana para ser la intermediaria de los recaudos cobrados a los usuarios en las descargas de música y recibe una comisión por la prestación del servicio por valor de 3.500 USD a una TRM de \$ 2.954.

El tratamiento tributario de esta operación se muestra a continuación:

Tabla 12. Tributación de los servicios de pago a través de Internet

Descripción del tratamiento tributario	
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	<p>En los servicios de pago a través de internet, si una sociedad del exterior contrata a una sociedad colombiana, para que recaude los pagos efectuados por compra de bienes y servicios que realizan los consumidores ubicados en el territorio colombiano, los ingresos provenientes de la prestación de los servicios de pago a través de Internet, se consideran ingresos de fuente nacional, por lo tanto, están sometidos a imposición en el impuesto sobre la renta en Colombia. No da lugar a practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que las sociedades del exterior no son agentes de retención en la fuente.</p> <p>Una empresa puede estar domiciliada en el exterior, pero si los servidores con los cuales se presta el servicio están en Colombia, el servicio podría entenderse prestado en Colombia por lo que los ingresos relacionados pueden ser considerados ingresos de fuente nacional. En consecuencia se practicaría retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.</p>
IVA	Los servicios de pago a través de internet están excluidos del IVA relacionado con la computación en la nube, por tratarse de servicios de computación a través de una red.

Fuente: elaboración propia

Los ingresos obtenidos por la compañía colombiana por concepto de comisiones por valor de \$ 10.339.000, serán objeto de tributación en el impuesto sobre la renta. No se efectuará retención en la fuente a título de renta porque el contratante es del exterior, por lo que no tiene la calidad de agente de retención. La sociedad colombiana efectuará la autorretención de renta de acuerdo con lo señalado en decreto 2201 de 2016, sobre el valor el ingreso percibido en la prestación del servicio.

La prestación de servicios de pagos a través de internet son excluidos del IVA, por lo tanto, no se efectúa retención en la fuente por IVA.

5.1.3. Publicidad en línea

Una sociedad colombiana contrata a una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, para la publicidad online de sus productos por valor de 8.450 USD a la TRM de \$ 2.950.

El tratamiento tributario de esta operación se muestra a continuación:

Tabla 13. Tributación del modelo de negocio de publicidad en línea

Descripción del tratamiento tributario	
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	<p>La publicidad en línea no se considera un ingreso de fuente nacional, por lo cual no se somete a imposición en Colombia, siempre y cuando no se pueda considerar como un servicio calificado de consultoría, asistencia técnica, servicio técnico, entre otros. No se somete a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que los ingresos provenientes de este modelo de negocio no son de fuente nacional.</p> <p>Una empresa puede estar domiciliada en el exterior, pero si los servidores con los cuales se presta el servicio están en Colombia, el servicio podría entenderse prestado en Colombia por lo que los ingresos relacionados pueden ser considerados ingresos de fuente nacional. En consecuencia se practicaría retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.</p>
IVA	<p>La publicidad en línea está gravada en IVA a la tarifa del 19%, Teniendo en cuenta que el beneficiario del servicio está ubicado en Colombia. Se efectúa la retención en la fuente de IVA al 100% del impuesto.</p>

Fuente: elaboración propia

La empresa colombiana registra fiscalmente la publicidad online como gasto de ventas por valor de \$ 24.927.500, determinado por el valor de compra en USD a la TRM de \$ 2.954 y no se efectúa retención en la fuente.

En materia de IVA, la publicidad en línea está gravada con IVA a la tarifa del 19% por valor de \$ 4.736.225, el cual será tratado como descontable, teniendo en cuenta que todas las actividades que desarrolla la compañía son gravadas, y asumiendo que las expensa reúne los requisitos para ser costo o gasto en el impuesto sobre la renta. La sociedad colombiana practica una retención en la fuente por IVA, de acuerdo con las características descritas.

5.1.4. Computación en la nube

Una empresa nacional contrata los servicios de computación en la nube con una sociedad del exterior, para el almacenamiento de la información financiera y contable. El valor del servicio asciende a 14.000 USD a una TRM de \$ 2.974.

El tratamiento tributario de esta operación se muestra a continuación:

Tabla 14. Tributación de la computación en la nube

Descripción del tratamiento tributario	
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	Los ingresos provenientes de computación en la nube no se consideran un ingreso de fuente nacional, por lo cual no se someten a imposición en Colombia. En consecuencia, no habrá lugar a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta. Una empresa puede estar domiciliada en el exterior, pero si los servidores con los cuales se presta el servicio están en Colombia, el servicio podría entenderse prestado en Colombia por lo que los ingresos relacionados pueden ser considerados ingresos de fuente nacional. En consecuencia se practicaría retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.
IVA	Los servicios de computación en la nube (cloud computing) son excluidos de IVA.

Fuente: elaboración propia

La sociedad colombiana registra fiscalmente el servicio de almacenamiento de información en la nube como un gasto por valor de \$ 41.636.000, y no practica retención en la fuente a título de renta. Los gastos al exterior no sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, serán limitados al 15% de la renta líquida de acuerdo con el artículo 122 del estatuto tributario.

La prestación de servicios de computación en la nube es excluido del IVA, por lo tanto, no se efectúa retención en la fuente por IVA.

5.1.5. Tiendas de aplicación

Una empresa colombiana contrata una aplicación de App Store - sociedad del exterior, para que en dicha tienda se publique su aplicación para la realización de domicilios por parte de los consumidores. El valor del servicio asciende a 2530 USD a la TRM de \$ 2.960

El tratamiento tributario de esta operación se muestra a continuación:

Tabla 15. Tributación de las tiendas de aplicación

Descripción del tratamiento tributario	
Impuestos nacionales	
Impuesto sobre la renta	Los ingresos obtenidos por las tiendas de aplicación no se consideran de fuente nacional, cuando el servicio sea prestado por una sociedad extranjera (ubicada en el exterior) a una sociedad colombiana, por lo tanto, no se someten a imposición en Colombia. De igual forma, no hay lugar a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que no son ingresos de fuente nacional.

	Una empresa puede estar domiciliada en el exterior, pero si los servidores con los cuales se presta el servicio están en Colombia, el servicio podría entenderse prestado en Colombia por lo que los ingresos relacionados pueden ser considerados ingresos de fuente nacional. En consecuencia se practicaría retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.
IVA	Aplicará el IVA en la prestación de servicios desde el exterior. Se efectúa la retención en la fuente de IVA al 100% del impuesto.

Fuente: elaboración propia

La sociedad colombiana registra fiscalmente el servicio de descarga de aplicación como un gasto por valor de \$ 7.488.800, y no practica retención en la fuente.

En materia de IVA, los servicios de publicidad en tiendas de aplicaciones está gravado con IVA a la tarifa del 19% por valor de \$ 1.422.872, el cual será tratado como descontable, teniendo en cuenta que todas las actividades que desarrolla la compañía son gravadas, y asumiendo que las expensa reúne los requisitos para ser costo o gasto en el impuesto sobre la renta. La sociedad colombiana practica una retención en la fuente por IVA, de acuerdo con las características descritas.

6. Regulación tributaria de la economía digital en Perú y México

6.1. La economía digital y su regulación en materia impositiva en Perú

Para poder analizar la conveniencia de la regulación tributaria aplicable a los modelos de negocio expuesto en el capítulo anterior de este trabajo, hemos realizado una breve investigación acerca de la normatividad vigente en Perú.

Perú hace parte de los países que ha considerado la regulación de los tributos en el contexto de los negocios digitales, definiendo criterios de política fiscal en relación con el comercio electrónico.

Perú cuenta con normas específicas para la regulación de este tipo de transacciones. Tratándose del impuesto sobre la renta, la ley peruana considera como renta de fuente nacional las obtenidas por la prestación de servicios digitales. Así, el Decreto Legislativo No 945 de 2003, modificación a la Ley del Impuesto a la Renta²³, señala:

²³ (El Decreto Legislativo es una norma con rango de ley, autorizada por el congreso), Tomado de: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/reforma_2003/dleg/dleg945.pdf.

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana:

- i. Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país”.*

Frente al concepto de servicio digital, el Decreto Supremo No. 086-2004-EF²⁴ lo define en los siguientes términos:

“Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.”

De acuerdo con el Decreto Supremo No. 122-94-EF²⁵, se mencionan de manera enunciativa dentro de la categoría de servicios digitales, los siguientes:

- Mantenimiento de software
- Soporte técnico al cliente en red
- Almacenamiento de información (Data warehousing)
- Aplicación de hospedaje (Application Hosting)
- Provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP)
- Almacenamiento de páginas de internet (web site hosting)
- Acceso electrónico a servicios de consultoría
- Publicidad (Banner ads)
- Subastas “en línea”
- Reparto de información

²⁴ Entiéndase por decreto supremo una norma de carácter general que regula la actividad sectorial, y es promulgada por el Poder Ejecutivo. Tomado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/727-d-s-n-086-2004-ef/file>.

²⁵ Tomado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.htm>

- Acceso a una página de internet interactiva
- Capacitación interactiva
- Portales en línea para compraventa.

Según la legislación peruana, para la calificación de una renta como de fuente nacional, resulta fundamental la utilización económica del servicio, el uso o el consumo del mismo en el territorio peruano, presumiendo la existencia de rentas de fuente nacional en los siguientes casos:

- a. Cuando el servicio sirve para el desarrollo de actividades económicas de un contribuyente.
- b. Cuando el servicio sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios definidos en la norma.
- c. Cuando el servicio sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del sector público nacional.

Respecto a los servicios digitales, la SUNAT²⁶ ha señalado:

“La prestación efectuada por un proveedor no domiciliado que realiza en el exterior servicios (...) y que son remitidos al cliente ubicado y domiciliado en el país, constituye un servicio digital y genera renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta.

La prestación efectuada por un proveedor no domiciliado que realiza procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en territorio extranjero hasta el servidor del cliente ubicado y domiciliado en el país, constituye un servicio digital y origina renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta.

La prestación efectuada por un proveedor (persona no domiciliada), el cual es contratado por una empresa domiciliada (cliente) para prestar el servicio de autorización de transacciones mediante conexión por red digital con una tercera empresa no domiciliada, la que, a su vez, por encargo de la empresa domiciliada, hace efectiva una transacción financiera en el exterior a favor de una cuarta empresa, constituye un servicio digital y genera renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta.

²⁶ SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Entidad recaudadora de impuestos en el Perú

Las rentas obtenidas por la prestación de los servicios a que se refieren las conclusiones anteriores tributarán con la tasa del treinta por ciento (30%) y se encontrarán sujetas a retención conforme a lo previsto en el artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Ahora bien, en lo que respecta a la tributación indirecta, Perú grava los servicios prestados desde el exterior, siempre y cuando estos sean utilizados en el país. La ley del impuesto general a las ventas (homólogo peruano del IVA), establece en su artículo primero como hecho generador del impuesto: “*La prestación o utilización de servicios en el país*”. Así mismo, la ley establece como sujetos pasivos del impuesto a quienes “*utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados*”²⁷.

Los servicios digitales estarían gravados por la legislación peruana de la siguiente manera:

Tabla 16. Tributación de la economía digital en Perú

Impuesto	Descripción de la tributación de los nuevos modelos de negocio
Renta	La ley de manera expresa señala que los ingresos obtenidos por servicios digitales que se utilicen, usen o consuman en el país, son considerados de fuente peruana y, en consecuencia, son objeto de gravamen.
IVA	El servicio prestado desde el exterior será objeto de impuesto si el mismo es utilizado, usado o consumido en el país.

Fuente. Elaboración propia

6.2.La Economía digital y su regulación en materia impositiva en México

México es considerado como el primer país latinoamericano en establecer formalmente su primer enlace con Internet en el mes de febrero de 1989²⁸. En el año 2015 el comercio electrónico en México se incrementó en un 59%²⁹.

Sin embargo, en relación al impuesto sobre la renta y en el IVA, actualmente no hay normativa especial que regule específicamente las actividades de la economía digital. Las operaciones

²⁷ Literal c del artículo 9 de la ley del impuesto sobre las ventas
Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>

²⁸ Meraz, A. (20016. “*Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico como Comercio Transnacional*”. Universidad Complutense De Madrid, Madrid. Tomado de <http://eprints.ucm.es/7391>. [Consultada:10 de mayo 2017].

²⁹ Sánchez, S. (2016, 8 de noviembre). México registró más de 257,000 MDP en ventas por internet en 2015. Recuperado de <http://expansion.mx/tecnologia/2016/11/08/mexico-registro-mas-de-257-000-mdp-en-ventas-por-internet-en-2015>. [Consultada:10 de mayo 2017].

digitales son objeto de tributación en aplicación de las mismas normas diseñadas para el comercio tradicional.

Respecto de la tributación directa, la ley del impuesto sobre la renta mexicana (LISR)³⁰, establece como sujetos pasivos del impuesto:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”³¹.

En este sentido, las empresas extranjeras que realicen operaciones digitales en el territorio mexicano estarán gravados, sólo si cuentan en el país con un EP o cuando obtengan ingresos de fuente mexicana³².

Respecto de los ingresos de fuente nacional, la LISR no define específicamente cuáles son estos ingresos. El Sistema de Administración Tributaria (en adelante “SAT”) considera como de fuente nacional, los siguientes:

“Es el lugar en el que se originan o se generan los ingresos, por lo que es muy importante identificar el tipo de ingreso que se obtiene y el lugar donde se encuentra la fuente de

³⁰ Homólogo Mexicano del impuesto sobre la renta en Colombia.

³¹ Ley del Impuesto sobre la renta. Tomado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf [Consultada: 10 de mayo de 2017].

³² Ley del Impuesto sobre la renta. Artículo 2: “Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres”. Tomado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf [Consultada: 10 de mayo de 2017].

riqueza para determinar si la persona que lo recibe está obligada o no a pagar el impuesto en México, así como, en su caso, la tasa, la forma y la fecha del pago.”

De acuerdo con lo anterior, se pueden considerar como ingresos de fuente de riqueza en México, entre otros, los ingresos reales de bienes inmuebles localizados en México, así como los ingresos derivados de la realización de servicios y venta en el territorio nacional.

Respecto de la tributación indirecta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), señala como hecho generador del IVA, las siguientes operaciones realizadas en territorio nacional:

- I.- Enajenación de bienes.*
- II.- Prestación de servicios independientes*
- III.- El uso o goce temporal de bienes.*
- IV.- Importación de bienes o servicios.”*

Así las cosas, la legislación mexicana solo grava las operaciones efectuadas dentro del territorio mexicano. Por su parte, el artículo 10 de la mencionada ley establece:

“Para los efectos de esta ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo”.

El artículo 16 de la misma ley, refiriéndose a la prestación de servicios, señala:

“Para los efectos de esta ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país”.

Respecto de la importación de bienes o servicios, el artículo 26 de la ley consagra:

“Se considera que se efectúa la importación de bienes o Servicios: En el caso de aprovechamiento en territorio nacional se servicios prestados en el extranjero en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación”.

Conforme con lo anterior, los principios que rigen la tributación, tratándose de los servicios prestados desde el exterior, son el de territorialidad y el destino. De esta manera, tenemos:

- Si el objeto de la transacción del negocio digital se encuentra o se entrega dentro del territorio nacional habrá lugar al IVA³³.
- Cuando se trata de la enajenación de intangibles, se causará IVA si las partes “(enajenante y adquiriente)” son residentes mexicanos.
- En el caso de servicios digitales se consideran gravados cuando los mismos se consuman o utilicen en territorio mexicano.

Tabla 17. Tributación de la economía digital en México

Impuesto	Descripción de la tributación de los nuevos modelos de negocio
Renta	Los ingresos estarán gravados si se configura en México un EP o cuando los ingresos se originen de una fuente mexicana.
IVA	Los servicios prestados desde el extranjero se gravan cuando se aprovechan en el país. Los bienes se gravan cuando se enajenen o entregan en territorio mexicano.

Fuente. Elaboración propia

De esta manera, se puede concluir que la legislación mexicana no establece normas específicas para la tributación de la economía digital en cuanto al impuesto sobre la renta e IVA, como ocurre en Perú. En efecto, las rentas obtenidas en el marco de los negocios digitales sólo son objeto de tributación si se ajustan a los supuestos establecidos por las normas que rigen el comercio tradicional.

Es importante señalar que a partir de junio del presente año, el gobierno de la ciudad de México será pionero en cobrar impuesto local sobre el hospedaje a personas que se alojen en casas o apartamentos a través de la aplicación Airbnb, gravamen que en la actualidad pagan los hoteles de manera regular³⁴.

³³ CAPITULO V De la importación de bienes y servicios de la LIVA. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_301116.pdf [Consultada: 10 de mayo].

³⁴ Fariza, I (2017). Ediciones El País. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/economia/empresas/ciudad-de-mexico-regula-la-aplicacion-airbnb-88002>. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

7. Propuesta de regulación

La economía digital avanza a un ritmo apresurado, planteando desafíos a las administraciones tributarias acerca de la mejor manera de tributar aplicable a los modelos de negocios vigentes en el mercado mundial.

Con la expedición de la Ley 1819 de 2016, el Legislador incorporó algunas de las soluciones planteadas por la Acción 1 de BEPS en el contexto de la economía digital (ver título 2.3 *Problemáticas de la economía digital y soluciones planteadas en la Acción 1 del Plan de Acción BEPS*).

Respecto al impuesto sobre la renta, no hubo cambios significativos, relacionados con la forma de gravar las operaciones realizadas en el marco de la economía digital. Sin embargo, en lo que tiene que ver con el IVA se modificó el hecho generador del impuesto al incluir como gravado la venta de intangibles y la prestación de servicios desde el exterior, sin importar la naturaleza del servicio (artículo 420 del Estatuto Tributario). De esta forma, a partir del 1 de enero de 2017, el suministro de servicios por parte de compañías desde el exterior, a favor de consumidores localizados en Colombia, está sujeto al IVA y se someterá a retención en la fuente de forma teórica (ver título 3.2.1. *Retención en la fuente por concepto de IVA*).

Con estos cambios efectuados, el Gobierno espera aumentar el recaudo de impuestos. Al respecto, la DIAN, mediante comunicado de prensa emitido el 10 de mayo de 2017³⁵, señaló que el recaudo en el periodo comprendido entre enero y abril del presente año, fue de \$46.5 billones en impuestos, cifra que aumentó respecto al mismo periodo del año 2016, cuyo recaudo fue \$44,4 billones, reflejando un crecimiento nominal del 4.7%.

Esta variación se explica principalmente por el comportamiento del recaudo del impuesto sobre la renta que creció 33.6% (este recaudo no se vio afectado por la Ley 1819, cuyos efectos serán apreciables el próximo año con las rentas del año gravable 2017), pasando de \$5,1 billones en 2016 a \$6,8 billones en 2017. De la misma manera, el recaudo del IVA presentó un incremento de

³⁵ DIAN. (10 de mayo de 2017). Comunicado de prensa. Recuperado de http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2017/078_Comunicado_de_prensa_10052017.pdf [Consultada: 17 de mayo de 2017]

14,8%, pasando de \$9,1 billones en 2016 a \$10,4 billones en 2017, dado el aumento que tuvo la tarifa.

Con la incorporación de las disposiciones que gravan la economía digital y que permitirán aumentar el recaudo en el IVA, se buscó de igual forma garantizar un tratamiento equitativo e igualitario para los proveedores de servicios locales y digitales.

Pese a la labor que hizo el Legislador, existen aún temas pendientes por regular y desafíos por enfrentar, por lo que proponemos incorporar al ordenamiento tributario colombiano otras disposiciones de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS que no se regularon en la Ley 1819 de 2016 (de cara al impuesto sobre la renta e IVA). Dentro de estas propuestas, podemos citar las siguientes:

7.1. Impuesto sobre la renta

7.1.1. Modificaciones de las excepciones a la definición de EP

El parágrafo 2 del artículo 20-1 del Estatuto Tributario señala que *“no se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio”*.

Esta regla, junto con el listado de actividades consideradas como exclusivamente auxiliares o preparatorias del artículo 1.2.1.3.7 del Decreto 1625 del 2016, se encuentran en consonancia con lo indicado por la OCDE en la última versión del Modelo de Convenio de doble imposición (junio de 2014³⁶ y con sus comentarios.

Sin embargo, la noción general de que este tipo de actividades no genera un EP ha derivado en que grandes multinacionales, para las cuales actividades como el depósito de bienes o mercancías tiene gran importancia en su cadena de suministro, no tengan un EP en muchos lugares de gran importancia para sus contratos³⁷.

³⁶ OCDE, Comentarios del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, versión de 2014. Pg 96 y ss.

³⁷ La empresa norteamericana era cuestionada por varios países por girar operaciones a su sede de Luxemburgo para no cumplir con sus obligaciones fiscales. El gobierno británico detectó que, pese a que su facturación fue de 5.000 millones de euros en 2012, abonó tributos por apenas 2,8 millones de euros. Desde aquel entonces sigue de cerca las operaciones de la multinacional. Chicote, G. (2015). Tomado de <http://www.iprofesional.com/notas/212534-El-caso-Amazon-muestra-como-la-economia-digital-es-el-punto-debil-de-los-fiscos-a-la-hora-de-cobrar-impuestos>. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

Esta situación ha sido identificada por la OCDE, por lo que se han propuesto medidas como la creación de opciones de redacción de una cláusula que modifique el entendimiento de las actividades concretas mediante las cuales se puede eludir artificialmente la calidad de EP.

El artículo 13 de la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir el BEPS (en sus siglas en inglés MLI³⁸), relacionado con la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas indica que un país puede optar para aplicar este artículo. En el caso particular, Colombia eligió la siguiente opción:

2. Sin perjuicio, de lo dispuesto en un Tratado Tributario Cubierto que defina la expresión “establecimiento permanente”, se considerará que el término EP no incluye:

a. Las actividades específicamente enumeradas en el Tratado Tributario Cubierto (antes de su modificación por el presente convenio) como actividades consideradas no constitutivas de un EP, independientemente de que dicha excepción del estatus de EP está supeditada a que la actividad sea de carácter preparatorio o auxiliar;

b. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de ejercer, para la empresa, cualquier actividad no escrita en el apartado a.

c. El mantenimiento fijo de un lugar de negocio exclusivamente para cualquier combinación de actividades mencionadas en el apartado a. y b.

Siempre que dicha actividad o, en el caso del apartado c, la actividad general del establecimiento fijo tenga carácter de preparatorio o auxiliar.

4. Un disposición de un Tratado Tributario Cubierto (que pueda ser modificado por el párrafo 2 o 3) que enumera actividades específicas que se consideren que no constituyen un EP no se aplicará a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una

³⁸ El 7 de junio de 2017, más de 70 Estados participaron en la firma de la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir la Erosión de la Base y el Cambio de Beneficios ("Instrumento Multilateral"). Su objetivo es la modificación de la actual red de convenios tributarios bilaterales. De este modo, si las partes están de acuerdo, un convenio se puede modificar de varias formas, entre ellas, mediante la adopción de un acuerdo multilateral posterior. Colombia es signatario del MLI, este tratado entrará en vigor una vez cumpla el trámite interno a nivel legislativo y constitucional. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.htm>. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

empresa si la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada ejerce actividades comerciales en el mismo lugar o en otro lugar de la misma jurisdicción contratante y:

a. Ese lugar u otro lugar constituye un EP para la empresa o la empresa estrechamente relacionada de conformidad con las disposiciones del Tratado Tributario Cubierto que define una EP; o

b. La actividad general resultante de la combinación de las actividades relacionadas por las dos empresas en el mismo lugar o por la misma empresa, o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no tienen carácter preparatorio ni auxiliar.

Siempre que las actividades empresariales desarrolladas por las empresas en el mismo lugar o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en ambos lugares constituyan funciones complementarias que formen parte de una operación empresarial cohesiva”.

Estas disposiciones modificarán el alcance del establecimiento permanente para la red de convenios de Colombia.

Frente a este tipo de medidas, Colombia ha tenido un papel fundamental como miembro del grupo ad hoc creado por la OCDE para el efecto³⁹. Por lo tanto, consideramos que es de gran importancia evaluar la conveniencia de adoptar las medidas propuestas por la OCDE en materia de establecimiento permanente en el marco del MLI, como son aquellas relacionadas con la aclaración de la aplicación del concepto de actividades auxiliares o preparatorias, como una modificación a normativa interna, ya sea como un inciso complementario al parágrafo 2 del artículo 20-1 del Estatuto Tributario, o como un nuevo artículo en el Decreto 1625 de 2013, aclarando lo mencionado en el Decreto 3026 de 2013.

³⁹ Creación grupo ad hoc que cuenta con la participación de más de 80 países, para completar el trabajo de la acción 15 ver <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/trabajo-en-curso-sobre-el-desarrollo-del-instrumento-multilateral-beps.htm>. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

Lo anterior, bajo el entendido que en el marco de la economía digital muchas actividades catalogadas como auxiliares, pueden resultar esenciales dentro de la actividad económica que desarrolla una empresa en Colombia.

7.1.2. Configurar un EP digital en Colombia

Adicionar en el artículo 20-2 del Estatuto Tributario un numeral en el cual se contemple que cualquier sociedad extranjera sin presencia física en Colombia, y que realice actividades de comercialización de bienes o servicios digitales (publicidad en línea, computación en la nube y tiendas de aplicaciones), exclusivamente a través de sitios web, consumibles a través de dispositivos móviles y/o herramientas informativas, y que disponga de medios de pago electrónicos, configurará un EP digital en el país.

7.1.3. Configuración de un EP con presencia significativa

Adicionar al artículo 20-2 del Estatuto Tributario un numeral en el cual se contemple que cualquier sociedad extranjera sin presencia física en Colombia, que cumpla los siguientes criterios, configurará un EP en el país:

- Que los pagos efectuados por clientes o usuarios situados en Colombia del año inmediatamente anterior, superen las 3.500 Unidad de valor tributario (en adelante, “UVT”).

La DIAN implementaría un mecanismo de medición, mediante el intercambio de información con las entidades recaudadoras de los pagos efectuados, a través de internet; y;

- Cuando la sociedad extranjera interactúe con clientes o usuarios ubicados en Colombia, por un periodo mínimo de 6 meses a través de su página web.

7.1.4. Las rentas por servicios digitales como ingreso de fuente nacional

Adicionar un numeral al artículo 24 del Estatuto Tributario que incluya dentro de los ingresos de fuente nacional, los obtenidos por la prestación de servicios de publicidad en línea, comercio

electrónico, computación en la nube y tiendas de aplicación, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

El legislador debería crear un mecanismo para saber que porción del servicio digital es prestado en territorio colombiano y cual en el exterior, por ejemplo, una asignación por tareas desarrolladas en servidores colombianos o que requieren de infraestructura tecnológica en el país. Esto se podría controlar a través de programas que midan el desarrollo de funciones y el intercambio de la información.

7.1.5. Crear incentivos para las sociedades extranjeras que desarrollan modelos de negocios de economía digital en el país, si se constituyen como una persona jurídica en Colombia

Se sugiere crear un incentivo, esto motivando la legalidad en el país de tal manera que todas las compañías que desarrollen actividades propias de la economía digital en el país tendrán un beneficio tributario en el impuesto sobre la renta, siempre que se constituyan formalmente en Colombia como personas jurídicas, sucursales de sociedad extranjera o EP, de la siguiente manera:

- Ser declarantes con tarifa del 0%, para el primer año.
- Para el segundo año el 50% de la tarifa del impuesto sobre la renta
- Para el tercer año el 75% de la tarifa del impuesto sobre la renta
- Para el cuarto año y siguientes, son contribuyentes por el 100% del impuesto sobre la renta

7.1.6. Transacciones digitales sometidas a una retención en la fuente

Trasladar el mecanismo de retención en la fuente del IVA, hoy vigente gracias a la incorporación que trajo la Ley 1819, al impuesto a la renta, para que así la tributación sea directa y no indirecta afectando a los consumidores de contenidos digitales.

Por lo anterior se sugiere adicionar a los pagos al exterior, una retención en la fuente en el impuesto sobre la renta por los pagos efectuados por residentes en Colombia, como contraprestación de servicios digitales adquiridos a una sociedad extranjera. La retención estaría a cargo de las instituciones financieras a través de las cuales se efectúan los pagos.

7.2. Impuesto sobre las ventas

7.2.1. Modificar el hecho generador del IVA

La Ley 1819 de 2016 establece que la DIAN, mediante resolución, indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicarse la retención prevista en el numeral 8 del artículo 437 del Estatuto Tributario. Esta disposición desconoce de alguna forma la realidad del mercado digital, la cual se encuentra en constante evolución, toda vez que cualquier empresa en el mundo podrá prestar dichos servicios a favor de usuarios o destinatarios colombianos, por lo que el listar de manera taxativa los prestadores desde el exterior a los que les aplicaría la retención, limitaría el ámbito de aplicación de la norma, dejando a un número importante de operaciones digitales por fuera del mecanismo de retención.

Teniendo en cuenta lo anterior, se propone modificar en el numeral 8 del artículo 437 – 2, en el sentido de extender el mecanismo de retención en la fuente a título de IVA, a todas las compañías que presten servicios digitales a usuarios o consumidores ubicados en el territorio nacional.

7.3. Regulación tributaria del impuesto de renta por la prestación de servicios digitales en Colombia, basados en la regulación de la normatividad tributaria en Perú y México.

De acuerdo con el análisis realizado en el título 5 *Regulación tributaria de la economía digital en Perú y México*, se evidencia la similitud de la normatividad tributaria en el país de México con respecto a Colombia.

Respecto a Perú, la regulación es diferente. En este país, el hecho generador del impuesto sobre las ventas, se causa con la prestación y utilización de servicios en el país sin importar dónde se efectúe el pago o la contraprestación. De igual manera, los servicios digitales están gravados con el impuesto de renta, en el caso en que dicho servicio se utilice consuma y use en el país.

De acuerdo con el análisis, se identificó que una de las mayores fortalezas de la legislación peruana al momento de gravar las operaciones realizadas en el marco de la economía digital, consiste en

considerar como ingresos de fuente nacional aquellos derivados de la prestación de servicios digitales, complementando su legislación tributaria con la reglamentación necesaria para delimitar el alcance conceptual de tales servicios.

Por este motivo, una modificación al artículo 24 del Estatuto Tributario que incluya este tipo de servicios en el listado de ingresos de fuente nacional, junto con una tarifa de retención en la fuente estándar (15%) o disminuida (v.gr. 7%, para no afectar en gran medida el precio al consumidor) podría resultar en un avance favorable para el recaudo y para la forma en la que nos relacionamos con proveedores internacionales de servicios digitales, como parte de la política fiscal, liderada por el Gobierno Nacional.

Lo anterior, en conjunto con normas reglamentarias que permitan dotar esta medida de certeza jurídica, podría permitir mayor recaudo, sin afectar los índices de equidad, dando prioridad a la tributación directa de las compañías multinacionales.

8. Bibliografía

AEDF-IFA. (2014). Plan De Acción Contra La Erosión De La Base Imponible Y El Traslado De Beneficios – OCDE. Recuperado de: <http://www.aedf-ifa.org>. [Consulta: 26 junio 2017].

CEPAL. (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Santiago de Chile Tomado de: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/54303/economia_digital_para_cambio.pdf. [Consulta: 11 de abril 2017].

Congreso de Colombia. (2014, 23 de diciembre). *Ley 1439 de 2014*. Bogotá, D.C.

Congreso de Colombia. (2016, 29 de diciembre). *Ley 1819 de 2016*. Bogotá, D.C.

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (2016, 30 de noviembre). *Ley del impuesto sobre la renta LISR*. Ciudad de México.

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (2016, 30 de noviembre). *Ley del impuesto al valor agregado LIVA*. Ciudad de México.

Cruz, I. (2016). La Economía Digital en BEPS. *Revista Nueva Fiscalidad*. Madrid.

DIAN. (2014, 24 de febrero). Resolución 000062 de 24-02-2014. Bogotá, D.C.

DIAN. (10 de mayo de 2017). Comunicado de prensa. Recuperado de http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2017/078_Comunicado_de_prensa_10052017.pdf. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

De La Feria, R. (2017). “EESC Debate on the Taxation of the Digital Economy”. Tomado de: <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco-webstream>. [Consulta: 10 de mayo 2017].

DIAN. (2014, 24 de febrero). Resolución 000062 de 24-02-2014. Bogotá, D.C.

Declaración Ministerial. Tomado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/declaracion-ministerial-sobre-la-economia-digital.htm>. [Consultada 10 de mayo 2017].

Del Aguila, A. Padilla, A. Serarols, C. & Venecia, J. (2001). *La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España*. Boletín Económico de Ice N° 2705. Tomado de http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2705_07-24__0540D1E3A161DBFD D6A4B2982CC756BD.pdf. [Consulta: 11 de abril 2017].

Exposición de Motivos. ut supra. (pp. 120). <http://www.reformatributaria2016.info/docs/pdf/2.pdf>. [Consultada: 10 de mayo 2017].

Fariza, I (2017). Ediciones El País. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/economia/empresas/ciudad-de-mexico-regula-la-aplicacion-airbnb-88002>. [Consultada: 17 de mayo de 2017]

Hocsman, H. (2013). *Negocios en Internet*. Astrea – Universidad del Rosario. Buenos Aires.

ICDT (2000). Derecho Tributario. (pp. 164-165). Colombia. Nomos S A.

Meraz, A. (2006). *Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico como Comercio Transnacional*. Universidad Complutense de Madrid. Madrid.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1976, 22 de marzo). Resolución Número 2996 de 22-03-1976. Bogotá, D.C.

OCDE (2016). *Declaración ministerial sobre la economía digital: innovación, crecimiento y prosperidad social*. México.

OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*. Acción 1. Tomado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

Presidente de la República de Perú. (1994, 19 de septiembre). *Decreto supremo No. 122-94-EF*. Lima.

Presidente de la República de Perú. (2003, 23 de Diciembre). *Decreto Legislativo 945 de 2003*. Lima.

- Presidente de la República de Perú. (2004, 4 de julio). *Decreto supremo No 086-2004-EF*. Lima.
- Rincón, E. (2017). *Derecho del Comercio Electrónico y de Internet*. Legis. Bogotá D.C.
- Rojas, J. (2017). *El establecimiento permanente virtual crearía un choque fuerte entre países- entrevista a Giammarco Cottani*. Revista Legis. Bogotá D.C.
- Rojas, J. (2015). *¿Cuáles son los desafíos de las normas tributarias frente a la Economía Digital?* Revista Legis. Bogotá, D.C.
- Sánchez, S. (2016, 8 de noviembre). México registró más de 257,000 MDP en ventas por internet en 2015. Recuperado de <http://expansion.mx/tecnologia/2016/11/08/mexico-registro-mas-de-257-000-mdp-en-ventas-por-internet-en-2015>. [Consultada:10 de mayo 2017]
- Segura, J. (2006). *El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico*". Cuadernos de formación. Colaboración. España.
- SUNAT. (2008). *Informe No. 018-2008-SUNAT/2B0000*. Tomado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm>