

IMPUESTO DIGITAL - CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LAS EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS EN LÍNEA

RESUMEN

La denominada IV revolución industrial, trajo consigo el comercio electrónico o e-commerce, este nuevo panorama comercial ha generado la necesidad de establecer un régimen normativo que regule estas relaciones comerciales y tributarias. Dada la falta de territorialidad en el e-commerce los Estados, la administración pública y la administración tributaria a nivel mundial se ha rezagado frente a estas dinámicas comerciales impulsadas por el Internet. Siendo una de las opciones para evitar los BEPS, la creación de un impuesto digital global, sin embargo, esta iniciativa de algunos países presenta como cualquier tipo de política pública barreras que es necesario considerar.

ABSTRACT

The so-called IV industrial revolution brought with it electronic commerce or e-commerce, this new commercial panorama has generated the need to establish a regime that regulates these commercial and tax relations. Given the lack of territoriality in e-commerce, the States, the public administration, and the tax administration worldwide have lagged behind these commercial dynamics driven by the Internet. Being one of the options to avoid BEPS, the creation of a global digital tax, however, this initiative of some countries presents barriers that need to be considered as any type of public policy.

Palabras claves: comercio electrónico, impuesto digital, *Tasa Google*, BEPS.

Key words: electronic commerce, digital tax, Google Rate, BEPS.

Contenido	
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO 1 - EL IMPUESTO DIGITAL Y SUS ORIGENES	6
CAPÍTULO 2 – NEGOCIACIONES MULTIPARTES – OCDE	14
CAPÍTULO 3 - RESPUESTAS UNILATERALES - LA UNIÓN EUROPEA PROPONE UN IMPUESTO DIGITAL	25
CAPÍTULO 4 – DESARROLLOS RECIENTES Y COLOMBIA - EL FUTURO DEL IMPUESTO DIGITAL	37
CONCLUSIONES	49
Referencias Bibliográfica	52

INTRODUCCIÓN

El presente documento busca brindar al lector una perspectiva analítica y reflexiva frente a una de las problemáticas tributarias, que se ha gestado desde el desarrollo de los canales de comunicaciones y comercio definidos por el avance tecnológico de las telecomunicaciones y el Internet, el comercio electrónico que ha traído grandes desafíos a los gobiernos, sistemas judiciales y tributarios internacionales¹.

La tecnología evoluciona a pasos agigantados en los campos de la información, la computación y las comunicaciones, al punto que se ha denominado la época actual como la IV Revolución Industrial, una época caracterizada por un acceso a canales de información y datos en tiempo real desde cualquier parte del mundo. Según lo expuesto por la BBC (2016), esta revolución industrial ocasiona un rápido y continuo desarrollo de las sociedades, economías y mercados, y se ha evidenciado un profundo efecto en el ámbito comercial tradicional. Puesto que, estos avances tecnológicos facilitan el intercambio de bienes y servicios, ya que reducen costos en las transacciones e incrementan el acceso a los clientes, promoviendo un mayor dinamismo en la economía. El cambio gestado por la IV revolución industrial en el comercio tradicional instauró en el mundo actual una nueva forma de realizar operaciones de índole comercial, conocido como el comercio electrónico o e-commerce. Lo anterior comprende la realización de negocios a través de plataformas digitales soportadas en el internet, ofreciendo bienes y servicios, que pueden ser entregados *on line* u *off line*, sin necesidad de salir de nuestro hogar y desde cualquier parte del mundo.

¹ El presente texto fue realizado con la información disponible a 02 de junio de 2021.

El desarrollo del comercio electrónico ha generado la imperiosa necesidad de establecer un régimen normativo que regule estas nuevas relaciones comerciales y tributarias. En este orden de ideas, son necesarias leyes de responsabilidad de intermediarios de internet, normas de privacidad y transferencia de datos, normas frente a derechos de autor relacionadas con contenido online, regulaciones de los servicios de internet y los impuestos sobre transacciones digitales. Sin embargo, los diversos regímenes regulatorios digitales que a lo largo del tiempo han crecido y han evolucionado, buscando responder de forma concreta al dinamismo del mercado digital, no han logrado dar solución a las diversas problemáticas generadas por la aparición de este nuevo tipo de comercio.

La idea de un impuesto a estas plataformas digitales o empresas que generan ingresos a través del comercio digital, se encuentra circunscrita a un ámbito local Nacional, teniendo así dos problemas para alcanzar su objetivo real: la naturaleza cambiante de la tecnología y la dificultad de aplicar normas con características nacionales a problemas de índole global. Por ello, a fin de encontrar soluciones conjuntas y definitivas, considerando que esta no es una problemática únicamente nacional, los diferentes actores entre estados y organizaciones a nivel mundial han desarrollado diversas aproximaciones para así afrontar la necesidad de establecer una política fiscal global que enfrente de manera adecuada los retos del comercio electrónico. Una de las medidas más representativas desarrollada por la OCDE (2014), fue el proyecto BEPS – “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”.

Por su parte el Estado colombiano, desde 1990 ha promovido una serie de cambios normativos a fin de implementar políticas públicas idóneas a las necesidades del mundo

globalizado, siendo las más representativas la Ley 1735 en el año 2014 y la Ley 1943 del año 2018. Como expone Santos (2017), a pesar de los esfuerzos realizados por el régimen jurídico-tributario colombiano en materia del comercio electrónico, la legislación actual presenta vacíos, los cuales permiten la elusión de tributos, específicamente el impuesto de renta en las plataformas digitales internacionales que prestan diversos servicios electrónicos dentro del país.

Por consiguiente, el presente trabajo tiene como propósito brindar un análisis cualitativo de algunas de las principales estrategias desarrolladas en el ámbito internacional y nacional a fin de regular el impuesto digital, y así determinar cuál de las medidas o proyectos, atienden mejor a las necesidades estatales e internacionales, garantizando así el cumplimiento de los objetivos de la tributación efectiva.

CAPÍTULO 1 - EL IMPUESTO DIGITAL Y SUS ORIGENES

El comercio electrónico o e-commerce, ha revolucionado la forma de compra y venta de productos o servicios, con la llegada del Internet y la red informática mundial en inglés *World Wide Web (WWW)* se desarrolló un nuevo esquema comercial, que ha creado diversidades de negocios. Para muchas empresas el uso de internet, el uso de tiendas en línea y plataformas mundiales de comercio electrónico, ha generado aumento en las exportaciones y diversificación de mercados.

El comercio electrónico ha crecido rápidamente en todo el mundo, y el e-commerce transfronterizo ha superado ampliamente el crecimiento del comercio tradicional. Según Siominen (2019), la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) informó que el valor del comercio electrónico mundial tuvo un crecimiento aproximado de \$25 miles de millones de dólares para 2015, frente a \$16 miles de millones para 2013. Para el 2017, las ventas del comercio electrónico se situaban en 1.411 miles de millones de dólares, en 2018 en 1.614 miles de millones de dólares y en 2019 con una suma de 1.821 miles de millones de dólares, según cifras de la Cámara de Valencia. Según Euromonitor International, el comercio electrónico ha tenido un crecimiento más acelerado debido al alto margen de conexiones de internet en el mundo y a las dinámicas de consumo pre y post COVID-19. Siendo que para 2022 se espera que internet se convierta en el canal de venta minorista con mayor crecimiento, situándose en una participación del mercado de venta minorista correspondiente al 73%.

La economía virtual o digital, a partir del internet es una realidad global, y ha traído una serie de retos al mercado y a los Estados, especialmente en la parte regulatoria. A fin de adaptarse a esta nueva realidad global, algunos países de Latinoamérica han implementado algunas reformas regulatorias, ejemplo de ello es el caso de Brasil y Chile donde han promulgado leyes de responsabilidad de intermediación de internet, las cuales ofrecen cierto grado de inmunidad a las plataformas del contenido generado por sus usuarios.

Por su parte, países como Costa Rica y Colombia han estructurado recientemente sus leyes de privacidad de datos para facilitar la transferencia transfronteriza de datos de empresas globales que operan en sus países; y por su parte, México cuenta con un reconocido sistema de resolución de controversias electrónico llamado Concilianet, la cual ayuda a proteger a los consumidores en las transacciones en línea y fuera de línea.

Igualmente, considerando lo dicho por Suominen (2019) el TLC entre Chile y Uruguay firmado en 2017 incorpora algunas de las cláusulas que se encuentran en el Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico (CPTPP) para el comercio digital transfronterizo, como son el compromiso de evitar regulaciones excesivas en el comercio electrónico, proteger a los consumidores en transacciones en línea, fomentar las prácticas comerciales digitales, y evitar regulaciones que las empresas extranjeras tengan a localizar sus servidores en el país socio como condición previa para su acceso al mercado.

Debido a la falta de territorialidad, en el concepto de e-commerce los Estados, la administración pública y la administración tributaria de los diferentes países del globo han quedado rezagados frente a las nuevas dinámicas comerciales impulsadas por las nuevas tecnologías, y el Internet. Situación que ha llevado a la consolidación del poderío económico

de ciertas transnacionales de la mano del desarrollo tecnológico, fenómeno que ha causado que estas corporaciones obtuviesen el poder necesario para operar, en escenarios con carente control fiscal a través del mundo.

A fin de comprender el concepto de Impuesto Digital, es necesario comprender la idea general detrás del concepto de impuestos. Los impuestos corresponden a las diferentes clases de tributo que las personas naturales o jurídicas, se encuentran obligadas a pagar al Estado o administración pública de un país o territorio, estos tributos se caracterizan por ser de origen legal, es decir que su cuantía y periodos de pago se encuentran especificados en la ley. Otra característica fundamental es que se encuentran limitados actualmente por el principio de territorialidad de la ley, es decir que, estos impuestos al igual que la ley son consustanciales con la soberanía de los Estados dentro de su territorio; de modo que cada Estado puede expedir normatividad, en este caso tributos y hacerlos aplicar dentro de su territorio.

Algunos países en el mundo han intentado adoptar políticas de carácter tributario a fin de reaccionar al cambio en el mercado. Varios países han considerado o ya introdujeron los llamados “impuestos Netflix” para gravar las ventas de servicios prestados a través de plataformas de Internet. Por su parte, países como Uruguay introdujeron en el 2018 impuesto del 22% a empresas que prestan servicios en línea como AirBnB y Uber, mientras Argentina introdujo un impuesto del 21% sobre los servicios de Internet domésticos y en el extranjero (Suominen, 2019). Otro ejemplo del esfuerzo realizado para adoptar políticas tributarias frente a este tipo de empresas, es el pago del impuesto a la renta. Según Seria, Pineda & Rastetti (2019) desde el siglo veinte en el sistema de la tributación por concepto de renta, se ha utilizado un modelo estructurado en tres pilares fundamentales: a) el cobro de impuestos

en el país fuente, b) transacciones valuadas a valor de mercado y c) bilateralidad en los acuerdos internacionales. Por ende, este modelo se encuentra enmarcado en los principios de territorialidad del derecho, y acuerdo de voluntades en el marco del derecho internacional, lo cual ha implicado que sea una medida ineficiente.

En consonancia, con lo expuesto por Armas (2006), el desarrollo del comercio electrónico ha generado la imperiosa necesidad de establecer un régimen normativo que lo regule, dicha regulación lleva consigo dos problemas fundamentales que deben ser tenidos en cuenta a la hora de su desarrollo: la naturaleza cambiante de la tecnología y la dificultad de aplicar normas con características nacionales a problemas de índole global. Igualmente, existe el peligro de restringir el desarrollo del comercio electrónico. A lo anteriormente expuesto, se le debe agregar la dificultad de gravar las operaciones realizadas por medios electrónicos, puesto que este tipo de comercio está sujeto a diversos problemas prácticos, entre los que se pueden evidenciar fácilmente, la presencia física gravable, el tipo de renta sujeta a gravamen, la ley aplicable, la justa distribución de la base imponible y la neutralidad fiscal.

El comercio electrónico es una manifestación adicional de la sociedad de la información, y como tal evoluciona a un ritmo superior al de los actuales sistemas legislativos mundiales y fiscales nacionales que no son capaces de soportar estas dinámicas de mercado con la celeridad necesaria. Según Sánchez (2014), se entiende que debido a esto, existe toda una serie de retos que dicho comercio plantea a las administraciones tributarias, tales como la identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas y distinción entre su naturaleza, es decir, si nos encontramos ante el vendedor o un mediador de la operación, la disposición de datos respecto a ellos dada su deslocalización y su tipología tan dispar, al

igual que el hecho de poder localizarlos y efectuar un seguimiento de su operación, y el control de los medios de pago utilizado. Este último aspecto, el de los medios de pago, introduce una importante variable de descontrol, ya que en este ámbito lo más habitual es el pago con tarjeta de crédito, situación que permite que el dinero pueda ser transferido a una cuenta corriente situada en cualquier parte del mundo y escapar así de los medios tradicionales de control de la administración estatal tributaria respecto a las cuentas bancarias. En conclusión, la falta de una localización física, es una nota característica de este tipo de operaciones, tanto por lo que respecta a los intervinientes como a las rentas que se generan, situaciones que favorecen un escenario de defraudación fiscal y evasión fiscal.

Según Angarita (2002), otra de las características del comercio electrónico que es parte de la desmaterialización de los documentos financieros, y que favorece la defraudación es la desmaterialización de las operaciones, puesto que, se está trabajando con activos intangibles. Es así como, en el ámbito comercio electrónico la solicitud del bien y servicio, como la prestación del mismo son realizados electrónicamente, y además no existe un lugar físico al cual sea remitida la mercancía.

El e-commerce es una nueva realidad global que estamos obligados a aceptar, considerando el vertiginoso crecimiento que ha tenido en los últimos años, el uso de tecnologías y el Internet para la compraventa de bienes y servicios. Sin embargo, este nuevo jugador en el mercado ha traído un efecto en la escena económica y tributaria en los países del mundo, imponiendo un reto y una necesidad de ir buscar y establecer un criterio único, para la definición de un tributo controlado para este comercio y el justo recaudo de impuestos, es

decir la creación de un impuesto digital, que trascienda las fronteras del territorio y compita con la idea globalizada de la Internet.

Tarea nada fácil, teniendo en cuenta el origen de las principales multinacionales que lideran el mercado del comercio digital, que como lo expone Riquelme (2019) estas multinacionales tienen su origen en los denominados países desarrollados, los cuales consiguen que todas las discusiones en torno a este asunto terminen siendo un debate netamente de interés económico y de imposición política. Al estar estas multinacionales ubicadas en territorios de países desarrollados y estos a su vez ser los beneficiarios de los recaudos, poco les interesa escuchar las demandas de los países donde realmente se genera la renta y estos impuestos pueden representar un mayor recurso para el desarrollo estatal.

No obstante, un hecho parece unificar la voz de los países a fin de desarrollar un impuesto digital y esta es, la decisión de las multinacionales de crear filiales en países o lugares, dónde encuentran grandes beneficios fiscales que les permiten ser mucho más competitivos y además aumentar mucho más sus ya inmensas fortunas. Estas prácticas incluyen, entre otras, como las de publicitar sus bienes o servicios en los diferentes países y pagar impuestos sobre esta publicidad, pero facturar desde paraísos fiscales dónde se declara el mayor monto de sus ventas.

Netflix abrió su filial en Países Bajos, Amazon en Luxemburgo, etc., así, por ejemplo, Estados Unidos país de origen de la gran mayoría de estas inmensas plataformas digitales, exige que paguen sus impuestos en los países de origen independiente de su residencia fiscal. Puesto que se considera que, al pagar bajos o ningún impuesto, estas multinacionales

perjudican las arcas de los Estados y constituyen una competencia desleal para el comercio de la economía tradicional.

Lo anterior, abre el debate a nivel global por la creación del impuesto digital, dirigido de forma específica, al nuevo mundo económico virtual. Teniendo en cuenta lo establecido por Becerril (2017), los impuestos deben estar concebidos desde un ámbito de generalidad y uniformidad, esto a fin de determinar la forma y el modo del impuesto, y aclarar y unificar los criterios sobre i) su alcance, ii) porcentaje y iii) localización. En cuanto a su alcance se debe determinar, sobre lo facturado, desde que monto debe ser grabado. Sobre el porcentaje, es clave para su éxito, que exista un solo criterio aplicable en el monto del impuesto. Por último, la localización del impuesto es tal vez uno de los puntos más álgidos de la discusión, por qué los países de origen de estas plataformas digitales reclaman para sí el cobro de los impuestos de renta, y de igual forma, los quieren tributar en los países donde se desarrolla dicho comercio digital. Es por ello, que es importante notar que la economía digital, se desarrolla en un entorno sin fronteras físicas, y que a medida que avanza el tiempo ha venido tomando mayor fuerza, dado que los negocios online crecen.

Debido a esta situación, surge el concepto de impuesto digital a nivel internacional, objeto de las múltiples discusiones que se han estado presentando entre los diferentes países. En estas discusiones los líderes del G7, el cual corresponde a un foro informal de siete países (Canadá, Francia, Alemania, Italia, Japón, Reino Unido y Estado Unidos), y el G20 integrado por (Alemania, Arabia Saudita, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea) fueron los principales precursores. Es así como la OCDE a

partir del 2013, ha buscado combatir las prácticas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Son resultados de planificación fiscal utilizadas por multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas jurídicos y fiscales de las naciones con la estrategia de trasladar los beneficios a países con escasa o nula tributación, donde las entidades públicas y privadas cuentan con poco poder para ejercer control económico y fiscal. Según Project (2020), la OCDE a través del proyecto BEPS y sus informes plantea estos desafíos que deben asumir los países con relación a la economía digital. Finalmente, es también ante la OCDE, donde los países se comprometieron a establecer un impuesto digital a nivel global, el cual se encontraba presupuestado para finales de 2020, de acuerdo con la declaración de la misma entidad.

CAPÍTULO 2 – NEGOCIACIONES MULTIPARTES – OCDE

En la actualidad los sujetos responsables del pago de tributos en el comercio, en especial las multinacionales se han visto altamente beneficiados por la posibilidad de proveer bienes y servicios a un espectro más amplio de clientes por medio del uso de las plataformas web. No obstante, en gran parte de estas ocasiones las actividades comerciales digitales son realizadas en países donde los sujetos pasivos del derecho tributario no cuentan con presencia física o legal. Explicando así lo enunciado por Otoyá & Llamas (2017), frente a la dificultad de la aplicación de los tributos, ejemplo de ello es la complejidad de determinar la base gravable y el realizar el posterior recaudo respectivo del cual son titulares los distintos Estados, como sujetos activos de la obligación tributaria.

El desafío fiscal que representa, la economía virtual, por la increíble velocidad con la que se copan todos los renglones de la economía, hacen que estos mecanismos o plataformas digitales, escapen fácilmente al control fiscal de cada uno de los países donde operan, e incurran en prácticas, que, si bien no son ilegales, si rayan la frontera entre planeación fiscal y evasión. Es común ver: prestamos entre firmas de un mismo grupo económico, simulación de regalías, traslado de utilidades a paraísos fiscales, costosos pagos de asesorías a empresas del mismo grupo, y pagos por patentes a la casa principal, entre otros. Estas prácticas se ven favorecidas por la agilidad que permite el internet y la eficiente integración entre las compañías y sus clientes.

La OCDE es el primer organismo multilateral que lidera la búsqueda de mecanismos eficientes que permitan el control e impidan la elusión fiscal por parte de estas

multinacionales. Para el año 2013 la OCDE juntamente con el G20 redactaron un documento, que se denomina proyecto BEPS – “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, con el fin de contrarrestar las prácticas de evasión fiscal de las transnacionales digitales.

En medio del desarrollo de este documento se evidenció la necesidad de identificar y agrupar en cuatro grandes categorías los retos más importantes que representa este tipo de modelos económicos, para el establecimiento de una base impositiva. Las cuatro grandes categorías de retos que se identificaron por parte de la OCDE (2013, versan sobre las temáticas de i) nexos, ii) data, iii) caracterización y iv) el IVA cibernético de las operaciones comerciales realizadas en modelos de negocios y mercado propios de la economía digital.

El nexo se define como la posibilidad de dirigir, conducir y realizar un negocio sin la presencia fiscal o legal, en un determinado territorio, situación que es posible gracias a los avances tecnológicos de la actualidad.

El reto data se identifica por estar definido por la dificultad de atribuir valor a la información generada a través de la realización de un negocio. Esto debido a que los usuarios tienden a ser definidos como de uso personal así hagan parte del negocio, ejemplo de este tipo de información a la que le es difícil atribuirle valor son las bases de datos.

La caracterización es la concepción de nuevos productos o medios basados en el mundo digital para la prestación de servicios, lo cual genera incertidumbre frente a la adecuada calificación de los pagos efectuados en el contexto de los nuevos modelos de negocio.

El último reto identificado versa sobre el IVA que se pierde en las transacciones y movimientos realizados en el ciberespacio, disminuyendo la base gravable, esto debido a la excesiva carga administrativa que conlleva el registro de cada una de las compras que se haga por la web.

La OCDE y el G20 que juntos representan el 80% del PIB mundial, para finales del 2015, calculan que la pérdida por el fenómeno BEPS, es de entre 100 y 240 mil millones de dólares anuales, que representa entre el 4% y el 10 % del ingreso mundial sobre la renta corporativa. Ante esta revelación se redacta el "Plan de acción BEPS", con la participación de más de sesenta países, plan que contiene "15 acciones" orientadas a contrarrestar la evasión fiscal. Las acciones más representativas son las acciones 1,4 y 5; considerando que buscan analizar y brindar soluciones con un mayor alcance. En adelante, entramos a presentar estas tres acciones basadas en el "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" de la OCDE (2014).

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición

La acción 1 busca identificar los desafíos fiscales que plantea la nueva realidad virtual y corregir la obsolescencia de las políticas fiscales en la realidad de los nuevos modelos de negocios producto de la economía digital. Esto ya que la economía digital se está convirtiendo día a día en una economía propiamente dicha, lo cual lleva a una gran dificultad para delimitar o separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía y sus efectos fiscales. En la primera acción para abordar la problemática BEPS se cuestiona el concepto de establecimiento permanente.

A fin de entender el alcance de la mencionada acción es necesario recordar el concepto de establecimiento permanente desarrollado por la OCDE. En el derecho tributario internacional esta noción de establecimiento permanente (EP), como lo evidencia Mesa (2017), aparece en vista que las empresas o sujetos pueden realizar operaciones y percibir ingresos en territorios diferentes al de su residencia, sin que se constituyese una persona distinta que resida en esa jurisdicción y ejerza la actividad comercial. Siendo así que el establecimiento permanente se convirtió en un criterio para celebrar acuerdos para el reparto de la potestad tributaria de los Estados, que permite condicionar el poder de recaudar el impuesto en el país de la fuente de la renta al hecho de que los réditos que estén vinculados a un lugar fijo de negocios.

La OCDE publicó la primera versión del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio en 1977, en el apartado 1° del artículo 5°, define en términos generales el Establecimiento Permanente para los Estados miembros. El establecimiento permanente según el Modelo se entiende como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En un sentido similar las Naciones Unidas presentó la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, el cual en su artículo 5 entiende por establecimiento permanente cualquier local fijo de negocios en el que la empresa lleve a cabo, total o parcialmente su actividad.

En esta primera acción se estructuraron estrategias y recomendaciones para abordar el problema BEPS, como modificar la lista de excepciones de la definición de establecimiento permanente. Lo anterior, busca que todas las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio con un nuevo criterio de anti-fragmentación para impedir que

se acojan a las excepciones de estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades del mismo grupo. Adicionalmente, esta modificación de la definición de establecimiento permanente, también busca abordar casos cuando utilizan mecanismos o estructuras artificiales para la venta de bienes o servicios por una empresa filial de un grupo multinacional.

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Esta acción se enfoca en presentar límites de las deducciones por el concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes, a un porcentaje determinado de beneficios antes de las deducciones por conceptos de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA). Este enfoque está propuesto para que sea mínimo aplicado a aquellas entidades que son partes de grupos multinacionales. De igual forma, se plantea una tasa fija de impuestos entre el 10%-30%, que pueda ser superior en ciertas circunstancias, establecidas previamente por una norma de carácter global (OCDE, 2014).

Lo que busca esta medida es disminuir los incentivos para la generación de BEPS, este enfoque beneficiaría principalmente a entidades con un alto nivel de gasto neto por interés y con un alto coeficiente de gasto financiero neto frente a beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones, y en particular cuando la entidad registre un ratio superior a la ratio global del grupo en que forma parte. Entre las mejoras que trae esta propuesta, se enuncian las siguientes ventajas para los países miembros, a fin de complementar las normas de ratio fijo y la norma de grupo: i) la fijación de un umbral impositivo mínimo que excluya a las entidades con un bajo índice de gasto neto por intereses;

y ii) la exclusión, sujeta a condiciones, de los intereses pagados a terceros prestamistas, devengados por los préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Esta acción busca la actualización del trabajo sobre prácticas perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el cambio espontaneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferencias, que cuentan con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen de preferencia.

En lo concerniente a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Según lo mencionado por la OCDE (2016), dicho marco contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas: (i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes; (v) acuerdos en materia de sociedades canalizadoras de rentas (tipo *conduit*); y (vi) cualquier otro tipo de acuerdos que en el OCDE considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información.

Con el fin de fortalecer el proyecto BEPS, en el año 2016, el G20 a través de sus voceros, solicitaba a la OCDE, incluir a todos los países interesados que no hicieron parte de los dos organismos, bajo el Marco Inclusivo BEPS. Consecuentemente, el Marco Inclusivo BEPS podríamos considerar como el primer gran paso para intentar de manera global confrontar y controlar el poderío de las transnacionales digitales. En la actualidad hay 119 países miembros, comprometidos en el intercambio de experiencias e información para generar reglamentaciones comunes y crear protocolos mínimos de protección en las prácticas tributarias.

Como resultado de estos esfuerzos, en su informe provisional del año 2018, la OCDE hizo referencia a la Acción 1 BEPS, y puso de relieve los grandes desafíos fiscales ocasionados por la economía digital y sus retos para la tributación internacional. En dicho informe hizo un análisis de las acciones y medidas que adoptaron los países en pro del control de la economía digital y elaboraba una clasificación de estos países según su postura tomada: i) los países que definitivamente afirman que no es necesario realizar ningún cambio; ii) los países que requieren de cambios que reflejen de manera efectiva la contribución de los usuarios; y iii) los países que creen que es suficiente con adoptar las mismas medidas tributarias de la economía tradicional, a la economía digital. Esta situación, deja muy claro que hay que redoblar esfuerzos, en la búsqueda de un criterio conjunto que minimice conflictos y se alcancen consensos en materia fiscal.

Según la OCDE (2019), en el 2019 el secretariado de esta organización, presentó una nueva iniciativa, que buscaba avanzar en las negociaciones internacionales para asegurar que las empresas multinacionales, incluidas las empresas digitales, paguen impuestos en cualquier

lugar en el que tengan consumidores y actividades que generen ganancias. Esta propuesta combina las propuestas de los países miembros y se inspiró en la labor desarrollada en el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y del G 20. Este modelo se presentó como una propuesta para ser articulada en el marco del desarrollo del proyecto BEPS, de forma complementaria de tal que se garantice el desarrollo de un enfoque unificado que satisfaga todas las necesidades expuestas en la acción 1 del proyecto BEPS (OCDE, 2019). Se basó en el informe asociado a la Acción No. 1 del proyecto BEPS de 2015, y en las alternativas presentadas por los estados miembros en las cuales se encontraron puntos importantes comunes:

- i) Aunque existen variaciones en la forma en que las propuestas abordan el tema de la digitalización, en la medida en que las empresas altamente digitalizadas puedan operar de forma remota y/o sean altamente rentables, todas las propuestas buscan reasignar los derechos fiscales a favor de la jurisdicción del usuario/mercado;
- ii) Todas las propuestas contemplan una nueva regla de nexo que no dependería de la presencia física en la jurisdicción del usuario / mercado;
- iii) Van más allá del principio de plena competencia y se apartan del principio de entidad separada; y
- iv) Buscan la simplicidad, la estabilización del sistema tributario y una mayor certeza tributaria en la implementación.

Este denominado modelo unificado pudo identificar características fundamentales para una solución que permita satisfacer las necesidades de los estados miembros y de la comunidad internacional, teniendo en cuenta los siguientes puntos:

- i)** Alcance - cubre modelos comerciales altamente digitales, pero es más amplio, enfocándose ampliamente en negocios orientados al consumidor; se supone que las industrias extractivas están fuera del alcance.
- ii)** Nuevo Nexus - para las empresas dentro del alcance, crea un nuevo nexo, que no depende de la presencia física, sino que se basa en gran medida en las ventas. El nuevo nexo podría tener umbrales que incluyan ventas específicos de cada país calibrados para garantizar que las jurisdicciones con economías más pequeñas también puedan beneficiarse. Se diseñaría como una nueva disposición autónoma de un tratado.
- iii)** Nueva regla de asignación de beneficios que va más allá del principio de plena competencia - Crea una nueva regla de asignación de beneficios aplicable a los contribuyentes dentro del alcance, e independientemente de si tienen una presencia de comercialización o distribución en el país (establecimiento permanente o subsidiaria separada) o venden a través de distribuidores no relacionados. Al mismo tiempo, el enfoque conserva en gran medida las reglas actuales de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia.
- iv)** Mayor certeza fiscal a través de un mecanismo de tres niveles - El enfoque aumenta la certeza fiscal para los contribuyentes y las administraciones tributarias y consiste en un mecanismo de asignación de beneficios de tres niveles, como se indica a continuación:

Monto A: una parte de la ganancia residual estimada se asigna a las jurisdicciones del mercado utilizando un enfoque basado en fórmulas;

Monto B: una remuneración fija por las funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción del mercado; y

Monto C: mecanismos de prevención y resolución de disputas vinculantes y efectivos relacionados con todos los elementos de la propuesta, incluida cualquier ganancia adicional cuando las funciones en el país excedan la actividad de referencia compensada según el Monto B.

Desafortunadamente, después de esta propuesta realizada por la secretaria de la OCDE, la búsqueda de lograr la implementación de un impuesto global a las transacciones digitales sufrió en 2020 un fuerte revés, según lo dicho por el diario digital EL CEO (2020) con el retiro de los Estados Unidos de la mesa de negociación de la OCDE. Los Estados Unidos anunció la decisión alegando el pobre avance logrado por los negociadores. De igual forma, las principales empresas como son Facebook, Google, Amazon, Netflix, entre otras, que pueden ser sujetos de este impuesto, corresponden a multinacionales de origen estadounidense situación que también explicaría el retiro de la mesa de negociaciones del gobierno de este país. La decisión de Estados Unidos de retirarse de la mesa de negociación desembocó en el anuncio de la Unión Europea, a través del Comisionado Europeo para la Economía, Paolo Gentilione, dónde advertían que, si fuera imposible llegar a un acuerdo global, se tendrían que tomar decisiones de índole regional en la Comunidad Europea.

CAPÍTULO 3 - RESPUESTAS UNILATERALES - LA UNIÓN EUROPEA PROPONE UN IMPUESTO DIGITAL

El 28 de enero de 2016, la Comisión Europea publicó una propuesta de política de lucha contra la evasión fiscal que contenía medidas para evitar una planificación fiscal agresiva. Según lo publicado por el Consejo de la Unión Europea (2016), los principios esenciales de la política fueron impulsar la transparencia fiscal y crear igualdad de condiciones para todas las empresas en la Unión Europea, mientras que se logra establecer cierto nivel de armonización en los impuestos directos. La propuesta incluyó:

- i) Una revisión de la Directiva de cooperación administrativa, que introducirá CBCR (Country-by-Country-Report), el cual es parte del plan de acción 13 de la iniciativa BEPS, y consiste en la entrega de una declaración anual por parte de las multinacionales denominado reporte país por país, en el que se desglose elementos claves de los estados financieros de las jurisdicciones donde tiene presencia la multinacional. De tal manera que centre las actividades de las autoridades fiscales de forma que se logre facilitar el intercambio de información sobre las actividades de las empresas multinacionales;
- ii) Un proyecto de Directiva contra la evasión fiscal, que propone medidas contra la evasión legalmente vinculantes para combatir la planificación fiscal agresiva;
- iii) Recomendaciones a los Estados miembros de la Unión Europea sobre el refuerzo de los tratados fiscales mediante la introducción de cláusulas contra el abuso; y

- iv) Una comunicación sobre una estrategia externa para una fiscalidad eficaz para hacer frente a los bienes fiscales asuntos de gobernanza con terceros países de manera coordinada.

La Directiva sugiere las siguientes tres acciones principales, las cuales también fueron recomendadas por el proyecto BEPS de la OCDE /G20: i) Deducibilidad de los intereses, ii) Marco para hacer frente a las asimetrías híbridas y iii) Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC). Además, la Comisión propone tres acciones adicionales, que no estaban cubiertas por BEPS: iv) Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA), v) Cláusula de inversión (switch over), y vi) Imposición de salida (OCDE, 2015).

i) Deducibilidad de los intereses

Esta propuesta recomienda el establecimiento de una limitación a la deducibilidad de los intereses financieros a un máximo del 30 % del beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) o a un millón de euros si tal porcentaje fuese superior. Este mecanismo ya lo incorporó España (art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), siguiendo el modelo alemán del 2008. Sin embargo, esta propuesta también considera la posibilidad de que los Estados miembros puedan autorizar la deducción íntegra de los costes de endeudamiento excedentarios, si el contribuyente puede demostrar que la ratio entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la ratio equivalente del grupo, extremo sujeto a una serie de requisitos.

ii) Marco para hacer frente a las asimetrías híbridas

Se proponen medidas de aplicación bilateral para hacer frente a las asimetrías híbridas. Las asimetrías híbridas ocurren cuando dos Estados miembros califiquen de forma diferente a un mismo contribuyente (entidad híbrida), y ello dé lugar, a una situación en la que se efectúe una deducción del mismo pago o de los mismos gastos o pérdidas tanto en el Estado miembro en el que se producen, como en el otro Estado miembro. Los principales casos de este tipo de asimetrías según lo evidenciado por Rodríguez (2017), responden cuatro categorías primero, las asimetrías híbridas resultantes de pagos en virtud de un instrumento financiero; segundo, las asimetrías híbridas que sean consecuencia de diferencias en la atribución de pagos realizados a una entidad híbrida o un establecimiento permanente; tercero, las asimetrías híbridas resultantes de los pagos realizados por una entidad híbrida a su propietario o los pagos considerados realizados entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes; y, por último, las dobles deducciones resultantes de pagos realizados por una entidad híbrida o un establecimiento permanente. Siendo así, una situación en la que se deduce un pago en el Estado miembro de origen sin la correspondiente inclusión de dicho pago en otro Estado miembro. La consecuencia ha de ser que ese otro Estado miembro de destino deberá aplicar la calificación que el Estado de origen dé a la entidad híbrida. Por otra parte, la misma regla debe ser aplicable en el caso de que dos Estados miembros otorguen una calificación jurídica diferente a un mismo pago (instrumento híbrido) y ello ocasione una situación en la que se produzca una deducción en el Estado de origen sin la correspondiente inclusión del mismo pago en el Estado de destino.

iii) Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC)

La propuesta de Directiva recomienda integrar en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de filiales cuando se verifique el cumplimiento de una serie de condiciones, tales como el sometimiento a un tipo de gravamen efectivo inferior al 40% del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz, y que más del 50% de las rentas de la filial sean intereses y otras rentas generadas por activos financieros, rentas derivadas de la propiedad intelectual, dividendos y rentas generadas por la enajenación de acciones, rentas procedentes de actividades de seguros o de actividades financieras, etc. Lo anterior, no se aplicaría cuando la entidad fuese residente fiscal en un Estado miembro o en un tercer país que sea parte del Espacio Económico Europeo, salvo que el establecimiento de la entidad sea completamente artificial o en la medida en que ésta incurra en arreglos falseados para obtener ventajas fiscales (Álvarez, 2016). Por otra parte, tales medidas de transparencia fiscal internacional no se aplicarán a las entidades financieras residentes en la Unión Europea o en un tercer país del Espacio Económico Europeo, ni a sus establecimientos permanentes situados en uno o varios Estados miembros.

iv) Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA)

Se busca el establecimiento de una norma general antiabuso, que cuente con un funcionamiento similar por ejemplo a la figura de los «motivos económicos válidos» prevista en la legislación española, en virtud de la cual los Estados miembros, en caso de sospechar que un acuerdo comercial se ha formalizado únicamente por motivos fiscales, lo ignorarán denegando la aplicación de los beneficios fiscales pretendidos con la operación.

v) Cláusula de inversión (switch over)

Se busca el establecimiento de limitación de beneficios fiscales respecto de las rentas que provengan de una distribución de dividendos o ganancias de capital provenientes de participaciones, filiales o establecimientos permanentes situados en países de baja tributación. Esta situación ocurre, cuando en el país de residencia de la entidad o del establecimiento permanente, los beneficios se sujeten a un tipo impositivo inferior al 40% del tipo que se habría aplicado en el Estado miembro del contribuyente. En esta situación se propone el gravamen de los ingresos de origen extranjero, aunque permitiendo la deducción del impuesto abonado en el tercer país.

vi) Imposición de salida

Como medida se busca el establecimiento de impuestos de salida en caso de transferencia de activos desde la matriz a un establecimiento permanente situado en un Estado miembro o en un tercer país y viceversa. En casos de traslado de residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país y en casos de traslado de un establecimiento permanente fuera de un Estado miembro. En el marco de esta propuesta, se buscará gravar al contribuyente con un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados en el momento de la salida, una vez deducido el valor a la tasa que se fije a efectos fiscales. Entre los apartes de la imposición de salida también se considera la posibilidad de aplazamiento del pago del impuesto de salida, extremo que llevaría la aplicación de intereses. Sin embargo, cuando exista un riesgo demostrable y real de no recuperación, el Estado miembro podrá exigir al contribuyente que constituya una garantía para el aplazamiento.

Actualmente en la Unión Europea, las entidades inscritas a las plataformas digitales pagan en promedio anual el 9.5 % de impuestos, frente a los 23.2 % que pagan en la economía

normal, al considerar esto desde la definición de tributo tomada por Santos (2017), la cual concibe el tributo como una contraprestación de carácter pecuniario y a su vez obligatorio implantado unilateralmente por el Estado haciendo referencia a lo expuesto por Jiménez en 2002 en su libro “Lecciones de derecho tributario”, se evidencia la existencia de un desequilibrio entre las empresas a nivel mundial.

Este desequilibrio, impulsa el crecimiento de la economía digital, en detrimento de la economía tradicional, incapaz de competir con los bajos precios que ofrecen las plataformas digitales. Adicionalmente, los precios bajos son también resultado del poco uso de mano de obra e instalaciones físicas en desarrollo de sus funciones, causando un fuerte impacto negativo a las arcas de los Estados miembros por el bajo recaudo de impuestos. En atención a estos desequilibrios la Unión Europea, emitió una Recomendación con la fecha 22 de marzo de 2018, en dónde presenta dos propuestas de orden legislativo, para gravar las actividades de la economía digital con presencia fiscal representativa y así lograr tener un justo escenario en la actividad económica. Está Recomendación contiene dos caminos, uno de carácter integral y otro de tipo provisional:

i) Reforma del impuesto de sociedades

Como resultado de esta propuesta integral, los Estados pueden gravar las utilidades que se obtengan dentro del territorio, independiente de su presencia física. Dando inicio al concepto de presencia digital significativa, estableciendo el nexo impositivo de la actividad económica digital con criterios de valores para establecer la huella digital de la actividad económica en una determinada jurisdicción:

- Los Ingresos obtenidos en un período impositivo, resultantes de la prestación de los servicios digitales a los usuarios situados en dicha jurisdicción, superan los 7.000.000 de Euros.
- El número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en un Estado miembro en un período impositivo, es superior a 100.000, entendiéndose por Usuario cualquier particular o empresa.
- El número de contratos comerciales para la prestación de tales servicios digitales celebrados entre empresas (B2B) en un período impositivo, es superior a 3.000.

Con al menos cumplir 1 de los 3 elementos mencionados, se considerará que existe una presencia digital significativa y, por lo tanto, un establecimiento permanente para los términos del impuesto (OCDE, 2015). La jurisdicción del usuario, que permite registrar la presencia digital significativa, será determinada por dirección IP, del aparato electrónico con que se realiza la actividad económica y si es más exacto, cualquier otro tipo de tecnología de geolocalización.

La protección de los datos de los usuarios, estarán garantizados y solo serán exigibles los ordenados por cada Estado miembro. También se determinan las actividades relevantes que las empresas digitales realicen desde cualquier interfaz y serán objeto del nuevo control fiscal. Estas actividades se clasifican así:

- La recogida, el almacenamiento, el tratamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel de usuario;

- La recogida, el almacenamiento, el tratamiento y el despliegue de contenido generado por el usuario;
- La venta de espacio publicitario en línea;
- La puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital; y
- La prestación de cualesquiera servicios digitales no enumerados arriba.

En resumen, la propuesta no considera un nuevo impuesto si no que modifica la base gravable.

ii) Impuesto provisional

La reforma integral propuesta en el punto anterior, tiene que recorrer por largo tiempo discusiones y acuerdos entre los Estados miembros de la Unión Europea. Es acá donde la recomendación y ante la presión de los Estados por el inmenso crecimiento de las economías digitales y su consecuente elusión fiscal, propone la creación de un impuesto provisional que permita de forma inmediata cobrar a las grandes multinacionales del negocio digital, por las jugosas ganancias que obtienen de su ejercicio (OCDE, 2015). También se busca la unidad de criterio en todos los Estados miembros para la implementación de las nuevas políticas fiscales, evitando el aprovechamiento de las multinacionales por su gran poder económico, sobre cada uno de los Estados miembros y de paso dar un ejemplo a otras comunidades multilaterales como la OCDE y el G20.

El impuesto provisional propuesto permitía gravar la economía digital representando un inmediato recaudo de recursos para la Unión Europea. El impuesto buscaba ser aplicado

sobre los ingresos generados por las actividades en las cuales los usuarios desempeñen un papel importante en la creación de valor, como, por ejemplo:

- Ingresos generados por la venta de espacios publicitarios en línea;
- Ingresos generados a partir de las actividades de intermediarios digitales que permitan a los usuarios interactuar entre sí y que puedan facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos; e
- Ingresos generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por el usuario.

Se debe considerar que con ocasión a la pandemia del COVID – 19, muchas de las empresas tradicionales han migrado a la prestación de servicios digitales (Agudelo, Chomali,& Suniaga, 2020). Por ello, es necesario tener en cuenta que no todas las prestadoras de servicio digital serían incluidas en la obligación del impuesto provisional, el objetivo de esta regulación era el diseño de parámetros que protejan las pequeñas firmas y los nuevos emprendimientos:

- Firmas que obtengan un total anual de ingresos de 750.000.000 de Euros a nivel mundial;
- Firmas que obtengan un total anual de ingresos de 50.000.000 de euros dentro de la Unión Europea.

La tasa aplicable sería del 3% de los ingresos brutos, teniendo en cuenta como base el EBITDA, que permitiría a la Unión Europea un recaudo de aproximadamente cinco mil millones de euros al año. El nuevo impuesto sobre los servicios digitales (ISD), unificaría el

criterio fiscal de todos los Estados miembros de la Unión Europea. Frente a esto debe aclararse que fue una propuesta realizada por la Unión Europea, en la búsqueda de unificar el establecimiento de un impuesto digital y así evitar la evasión por parte de los grandes prestadores de servicios digitales. La tasa Google o GAFA (en relación a las poderosas Google, Amazon, Facebook y Apple) como también se denomina este nuevo impuesto planteado por la Comisión Europea, ha sido establecido en respuesta a la imposibilidad de fijar acuerdos trascendentales, de manera global frente a la imposición de una tasa o impuesto al comercio digital. Es un impuesto frente a la elusión fiscal que busca gravar ciertos ingresos de las multinacionales de la economía digital, como los de GAFA.

Como lo expuso EL PAIS (2021), tras su retiro de las negociaciones de OCDE los Estados Unidos, anunciaron la posible imposición de aranceles, a los países socios comerciales, que graben con impuestos a las plataformas digitales y en general a las multinacionales de origen del país norteamericano, acudiendo a la Sección 301 de la Ley de Comercio, que faculta al Presidente para imponer cargas arancelarias a los productos provenientes de países que el considere que adoptan posiciones ilegales con las empresas de su territorio. Como respuesta a las amenazas de los Estados Unidos, España y Francia, aunque decidieron imponer un impuesto del 3% a las plataformas digitales, pero aplazaron su aplicación. Sin embargo, Francia a través de su Ministerio de Economía (11 de julio del 2020), instó a la OCDE, para apurar el acuerdo para grabar a las plataformas digitales extranjeras, ante el anuncio el día anterior, de los Estados Unidos de imponer más aranceles a los productos galos, como marroquinería y perfumes, entre otros productos, dejando claro que seguirán adelante con la puesta en marcha con el impuesto digital o impuesto Google. Finalmente, Francia en el Foro

de Davos en enero del 2020 propuso el congelamiento del "impuesto Google", hasta el mes de diciembre del 2020, siempre y cuando los Estados Unidos, no impongan nuevos aranceles. Entre tanto Estados Unidos, anuncio la congelación de 180 días de los aranceles a los productos franceses, con el fin de adelantar negociaciones. Francia de igual forma invitó a los norteamericanos a qué nuevamente retomen la silla de negociación en el seno de la OCDE.

En el Reino Unido, el ministro de Economía, anunció el 28 de octubre de 2018 la necesidad de crear un impuesto sobre los servicios digitales, que se aplicaría a los ingresos y no a las utilidades, como comúnmente se hace, y esta carga impositiva sería del 2%. El impuesto entraría en vigencia a partir del mes de abril del año 2020 y se aplicaría a solo tres tipos de actividades digitales: i) Motores de búsqueda, ii) Plataformas de redes sociales, y iii) Mercados en línea. También, con el fin de proteger las pequeñas empresas, fijo como ingreso mínimo anual, para ser grabadas las empresas del mercado digital, en £500.000.000, dejando claro que cuando exista un consenso internacional, lo adoptará y dejará de lado sus soluciones unilaterales.

En general todos los Estados de la Unión Europea, han ido legislando alrededor de la creación unilateral de un impuesto digital, dada el gigantesco crecimiento de esta nueva industria, sin descartar de que pronto se llegue a un consenso global o por lo menos europeo en la creación de dicho impuesto. En España este impuesto fue adoptado bajo el nombre de Impuesto sobre determinados servicios digitales, dicha tasa fue puesta en marcha en España a partir de enero de 2021, y afecta a empresas tecnológicas con ingresos anuales mundiales que superen los 750 millones de euros y cuyos ingresos en España sean superiores a los 3 millones de euros.

Por su parte, según lo expuesto por EL PAIS (2021a), el gobierno Frances que ha sido uno de los que ha liderado y buscado con más vehemencia que se alcance este tipo de arancel internacional, ha dado espera hasta el verano de 2021, en la implementación de su *tasa Google*, con el fin de convencer a la administración entrante del presidente Joe Biden, de tomar un enfoque diferente a fin de que se suscriba el impuesto internacional frente al comercio electrónico en las medidas definidas por la OCDE.

CAPÍTULO 4 – DESARROLLOS RECIENTES Y COLOMBIA - EL FUTURO DEL IMPUESTO DIGITAL

En Estados Unidos, se encuentra la sede principal de Google, el gigante de las tecnologías, quien tributa sobre casi la totalidad de sus ingresos en este país, aproximadamente el 25%, sobre la totalidad de sus ingresos anuales. Para el 2018, Alphabet, su casa matriz, reportó ingresos totales a nivel mundial por 136.800 millones de dólares, 23% más que en 2017 (EL ECONOMISTA, 2019). Exponiendo que no paga impuestos por el uso y consumo de sus servicios digitales en cada país en el que ofrece sus servicios, debido a la falta de reglas en estos países.

Entre los servicios digitales por cuya comercialización Google está obligado a pagar impuestos en Estados Unidos, se encuentra la venta de la publicidad que exhibe en su buscador, en los servicios de Google AdSense, AdWords, los servicios de oficina Google Drive y sus servicios de almacenamiento en la nube Google Cloud, además en Youtube y Youtube Music.

Ante lo cual el gobierno Estadounidense con el cambio de guardia a Joe Biden como presidente de los Estados Unidos, para febrero de 2021, retiró el veto impuesto por el presidente Donal Trump frente a la denominada *tasa Google*, que gravaba a algunos de los gigantes digitales, este avance da una luz de esperanza que abre el camino para la fijación de un impuesto global (EL PAIS, 2021b).

Sin embargo, debido a la continuidad de las medidas tomadas por algunos países que impusieron impuestos a servicios digitales, la oficina de la Representante Comercial de los

Estados Unidos, Katherine Tai, en el mes de marzo de 2021, anunció que se estaban preparando posibles aranceles contra Austria, Gran Bretaña, India, Italia, España y Turquía, de igual forma, dió a conocer que la USTR estaba finalizando las investigaciones arancelarias de la Sección 301 contra Brasil, República Checa, la Unión Europea e Indonesia, porque dichos países no han adoptado o implementado impuestos digitales que antes estaban bajo consideración, informando así que si dichas jurisdicciones adoptan este tipo de impuestos, podría generar una nueva investigación de tarifas.

Igualmente, la representante reiteró la voluntad de Estados Unidos frente alcanzar el consenso internacional por medio del proceso adelantado por la OCDE. Sin embargo, explicó que:

“Estados Unidos sigue comprometido con alcanzar un consenso internacional a través del proceso de la OCDE sobre cuestiones tributarias internacionales”, dijo Tai en un comunicado. “Sin embargo, hasta que se logre ese consenso, mantendremos nuestras opciones bajo el proceso de la Sección 301, incluida, si es necesario, la imposición de nuevos aranceles”. (LA REPUBLICA, mar, 2021)

Si bien es cierto, que la era Biden, se ha mostrado conforme con la necesidad de formalizar un impuesto digital global, especialmente dentro del marco de las negociaciones de la OCDE, también es cierto que no está dispuesto a permitir que los países, de forma individual, traten de gravar a sus gigantescas transnacionales, amenazando con aranceles y sanciones a quien se atreva a hacerlo.

Pero existen algunos países que no están de acuerdo o por lo menos tienen serios reparos con la creación del impuesto digital, o impuesto Google, o impuesto GAFAs, Irlanda, Suecia, Finlandia y Dinamarca, están en total desacuerdo, mientras que los Países Bajos junto con Luxemburgo tienen sus dudas, al establecer que:

- El impuesto sobre los servicios digitales se desvía de los principios fundamentales de renta, al ser aplicados por la renta bruta, es decir, sin tener en cuenta si el contribuyente está obteniendo beneficios o no.
- El impuesto se cobra como si no se tiene en cuenta el lugar de origen del bien o servicio.

Todo este escenario, en favor y en contra del impuesto digital, hacen urgente encontrar un acuerdo internacional. El Ministro de Finanzas de Francia Le Maire, asegura “Si nosotros podemos encontrar una solución creíble en el marco de la OCDE, entonces no habría ninguna necesidad de adoptar decisiones nacionales” (Agustina, 2020), las cuales se pueden constituir como inicio de discusiones entre múltiples naciones, entre ellas esta EE.UU, el cual no permitirá que se le incluya una tasa a fin de gravar los ingresos por servicios tecnológicos, a menos, que lo disponga la OCDE.

Por el momento el Secretario General del OCDE Ángel Gurría se remitió diciendo “Debemos poner a un lado las diferencias para encontrar una solución común” (Lalo, 2020), dado que en su equipo de trabajo, con el cual se encuentra analizando, los múltiples aspectos negativos y positivos de cada propuesta para dar una respuesta oportuna y de la cual están participando un poco más de 140 naciones, no sería lógico que se genera una competencia por buscar el bien individual de las compañías que en estas operan. Por el contrario, sería satisfactorio si

se logrará concretar una tasa global, la cual no tuviera mayores perjuicios sobre estas compañías.

En tal sentido la OCDE viene adelantando sus discusiones y orientándolas en dos objetivos básicos:

“La primera parte daría a los países el derecho de gravar las ganancias basadas en las ventas dentro de sus fronteras. El segundo implementaría un impuesto mínimo global para evitar que los países bajen las tasas impositivas para competir por las empresas” (Republica, 2020)

Es importante notar que los servicios digitales, en tiempos de pandemia, aumentaron de manera considerable sus ingresos, por una mayor demanda de sus servicios, ejemplo de ello es Facebook y Amazon que aumentaron en un 11% y 40%, respectivamente, sus ingresos en el último año (Mundo, 2020).

Según Hadzhieva (2016), el proyecto BEPS tiene como objetivo evitar la erosión de la base y la transferencia de beneficios en todos los sectores, incluido el digital. Estados Unidos considera que el fracaso del proyecto BEPS daría lugar a que los países tomen acciones unilaterales e inconsistentes, aumentando así el riesgo del desarrollo de una doble imposición.

Pero se debe considerar que el mecanismo de construcción de consensos en la OCDE, tiende a establecer estándares mínimos en forma de recomendaciones y lineamientos, como fue el caso de las medidas BEPS. Es decir, que la OCDE es solo una organización de derecho indicativo y sus recomendaciones no tienen un carácter de obligatoriedad, es decir que se

adoptan en diferentes países con diferentes calendarios, diferentes implementaciones, diferentes plantillas de modelos, diferentes condiciones y umbrales variables. Sin embargo, a nivel de la UE, estas recomendaciones se han incorporado a la legislación vigente.

Además, teniendo en cuenta lo expuesto por Hadzhieva (2006), las medidas BEPS pueden tener menos de los resultados deseados al final del día, ya que se cree que pocas empresas cambiarían su comportamiento como resultado de la aplicación de las medidas BEPS.

La mayor parte de la evasión, como las actividades de planificación fiscal agresiva de las empresas, se llevan a cabo con la ayuda de empresas de consultoría. Las empresas de contabilidad, los agentes de formación de sociedades extraterritoriales, las sociedades fiduciarias y los bancos son encargados de encontrar lagunas y permitir la evasión fiscal.

El problema de las consultoras es que conducen a conflictos de interés con prácticas recurrentes de puertas giratorias, ya que un día estas consultoras trabajan para empresas; el otro día son empleados del Estado. Esto señala el peligro de las puertas giratorias destinadas a perpetuar ideas que representan intereses corporativos. Es el sector privado el que está mayormente involucrado en las consultas públicas de BEPS, brindando información con la ayuda de firmas consultoras.

Es por esto que la sociedad civil debe ser incluida más en las consultas públicas y ser confiable para representar el interés público, especialmente por la incapacidad de las autoridades tributarias que supuestamente no tienen “los recursos ni la voluntad política para enfrentar a los evasores fiscales ricos o las poderosas firmas contables que establecieron estos esquemas para ellos” (Hadzhieva, 2006). Es, por tanto, una excelente iniciativa que la

Defensoría del Pueblo sugiere recientemente un sistema de cuotas para asegurar la inclusión de la sociedad civil en las consultas públicas.

De igual forma, a fin de comprender el alcance de este tipo de medidas se debe considerar la posición del sujeto pasivo de los tributos, cuando se le preguntó sobre sus obligaciones morales de pagar impuestos, el director ejecutivo de Google, Eric Schmidt, respondió que estaba orgulloso de las estrategias de planificación fiscal de la empresa, ya que, son legales y cualquier empresa está obligada a maximizar las ganancias de sus accionistas. En contraposición a esta visión, varias ONGs están trabajando actualmente en el concepto de responsabilidad tributaria corporativa sugiriendo comportamientos ejemplares a las multinacionales en el área de prácticas de planificación tributaria, transparencia pública y presentación de informes, divulgación no pública, relaciones con las autoridades tributarias, gestión y gobernanza de la función tributaria, evaluación de impacto de políticas y prácticas tributarias, cabildeo y promoción tributaria e incentivos tributarios. Si bien argumentan que estas medidas son necesarias para acompañar cualquier reforma tributaria internacional, reconocen que un cambio de cultura corporativa puede llevar tiempo.

En este contexto, las empresas podrían incorporar más la ética fiscal en sus políticas de Responsabilidad Social Corporativa. El vínculo entre la Responsabilidad Social Corporativa y la planificación fiscal agresiva se ha debatido mucho y se ha reconocido la importancia de sus implicaciones a la luz de varias audiencias e investigaciones parlamentarias sobre las prácticas de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales. En el Reino Unido, varias multinacionales fueron acusadas recientemente de ser inmorales en el Comité de

Cuentas Públicas y el temor al boicot público alentó a empresas como Starbucks a pagar 20 millones de libras esterlinas en forma de "donaciones benéficas voluntarias".

En Colombia, la legislación asociada con el comercio electrónico dio sus primeros pasos con el Decreto Ley 1900 de 1990, mediante el cual se reformó “las normas y estatutos que regulan todas las actividades y servicios de las telecomunicaciones” con el objeto de “impulsar las telecomunicaciones como instrumento para el desarrollo político, económico, social y elevar la calidad de vida del país” (Decreto Ley 1900, 1990 art. 3).

Esta norma permitió al país realizar la reestructuración general de las telecomunicaciones, junto con el otorgamiento de una serie atribuciones al Estado para planear, regular y controlar todo lo concerniente a la operatividad del servicio de telecomunicaciones. Siendo estas definidas como “toda emisión y transmisión de datos, imágenes, radio, sistemas ópticos y electromagnéticos”, fenómeno que impulsó el desarrollo de las telecomunicaciones en el sector privado, dejando a un lado el monopolio que el gobierno sostenía, garantizando el libre acceso a la información.

A su vez, esta legislación definió las redes de telecomunicaciones “como el conjunto de elementos que permite conexiones entre dos o más puntos definidos para establecer la telecomunicación entre ellos, y a través de la cual se prestan los servicios al público”. En consecuencia, el legislativo le concedió al Estado la facultad de impulsar la cobertura nacional y su modernización con el fin de garantizar un desarrollo socio económico y cultural en todas las regiones apartadas y de las minorías.

Mediante la Ley 37 de 1993 el país incursionó en las redes de telefonía móvil, la cual permitió entregar a los habitantes un servicio público de telecomunicaciones no domiciliario de ámbito nacional, mediante la interconexión de la red telefónica entre usuarios móviles y usuario fijos, haciendo uso de la red de telefonía móvil. De igual forma, mediante el Decreto 2150 de 1995 se reglamentó la utilización de sistemas electrónicos de archivos, transmisión de datos y utilización de correo electrónico para el envío de información, lo cual permitió la eliminación de documentos físicos, con el objeto de simplificar los trámites ante las empresas estatales.

A su vez, la ley de comercio electrónico, definió y reglamentó el acceso y uso de los mensajes de datos, comercio electrónico, firmas digitales y entidades de certificación. No solamente regulando las transacciones comerciales realizadas a través de los mensajes de datos, sino, cualquier otro tipo de información como videos, fotos, datos, textos, entre otras. La ley colombiana del comercio electrónico ha sufrido modificaciones en distintas oportunidades, con el fin de estar a la vanguardia de los cambios generados por los avances tecnológicos. Inicialmente, el artículo 2 literal b) de la Ley 527 de 1999 que enunciaba las relaciones de índole comercial específicas sin limitarse a ellas, fue modificada debido a fin de incluir los actos, operaciones y empresas y otros actos mercantiles, respectivamente. Otra modificación surgió mediante la Ley 1480 de 2011, modificada por el Decreto 2184 de 2012, que dispuso:

“sin perjuicio de lo establecido en el literal b) del artículo 2 de la Ley 527 de 1999, se entenderá por comercio electrónico la realización de actos, negocios u operaciones mercantiles concertados a través del intercambio de mensajes de datos

telemáticamente cursados entre proveedores y los consumidores, para la comercialización de productos y servicios”

Es así como los cambios generados en la normativa, llevaron a la inclusión de la Ley 633 de 2000, para que todas las operaciones comerciales, financieras o de servicios realizadas a través de los canales electrónicos de origen colombiano, debieran ser registradas en el Registro Mercantil y la información de las transacciones económicas fuera suministrada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en los términos que esta misma Ley los requiera.

A fin de poder afrontar los desafíos de las nuevas tecnologías el Estado colombiano incorporó dos normas en referencia al comercio electrónico. La Ley 1735 en el año 2014 que reglamentó todo lo concerniente a los pagos electrónicos, permitiendo al sector financiero la disposición de implementar los canales virtuales de pago y la Ley 1943 del año 2018, la cual incluyó en el estatuto tributario la factura electrónica como un nuevo mecanismo ágil de control fiscal.

En Colombia como en el resto de la región, Suramérica y el Caribe, no existe una iniciativa seria, (ni individual ni grupal, a través de la CEPAL, por ejemplo), que pretenda hacer frente, a la casi total evasión fiscal por parte de las poderosas multinacionales digitales. Tan solo nos limitamos al cobro del IVA (BIZLATINHUB, 2020), que paga el usuario final por la prestación del servicio, lo que es igual a decir que las plataformas virtuales, vienen, prestan sus servicios, obtienen jugosas ganancias y se van con todo el dinero sin pagar un solo peso de impuestos.

Cómo ya se ha expuesto, a nivel global existe la percepción del muy bajo nivel de impuestos que pagan las plataformas virtuales, dadas sus características, que impiden localizarlos en una jurisdicción determinada y por lo tanto les permite evadir las regulaciones tributarias de cada país.

En Colombia, cómo forma de abordar esta problemática fiscal, solo hasta el 1 de julio del año 2019, se empezó el cobro del IVA (Freire & Tapiero, 2019), a los servicios prestados en el extranjero, por lo que la DIAN reportó un recaudo de \$252.535 millones para el 2019 y \$109.803 millones hasta la mitad del 2020. Sin embargo, este recaudo solo representa el 0,7% del total recaudado de IVA, cifras muy bajas si tenemos en cuenta que

- Un estudio de Tigo en el 2015 determinó que el sector TIC, representa el 3% del PIB.
- Según la CRC (Comisión Reguladora de Comunicaciones) durante la época de la pandemia, el tráfico de internet aumento en más del 30%.
- El 60% del tráfico de internet, durante este tiempo de cuarentena, fue dirigido a servidores de contenido o aplicaciones alojadas en Colombia, cómo facebook, Google, Netflix y Akamai.

Este IVA, cómo ya se dijo, que lo pagan los consumidores, es una obligación según la DIAN, de los prestadores de servicios desde el exterior, recaudarlo y reembolsarlo a las arcas del Estado. En la actualidad existen 56 empresas inscritas en el RUT de la DIAN, entre las que destacan, Netflix, Spotify, Uber, Deezer y Airbnb, pero como no existe legislación que pueda determinar la residencia fiscal en Colombia, no pagan los impuestos de ley a qué estarían obligados.

La República (2020), sondeo algunas de las empresas sobre qué impuestos pagan en Colombia, pero las respuestas no permiten sacar las cuentas. En el caso de Netflix, la plataforma de streaming más grande del mundo informó que recauda y paga los impuestos donde quiera que esté “legalmente obligada a hacerlo, incluida Colombia”; y otro de los gigantes tecnológicos, Google, contestó que “está comprometido con cada uno de los países en los que opera, por eso cumple con todas las obligaciones tributarias de cada lugar del mundo en el que se encuentran ubicadas sus más de 70 oficinas.

Para verificar cuánto pagan estas plataformas en Colombia, se consultó en el portal de información empresarial de la Superintendencia de Sociedades y se encontró que la información está hasta el 2018, dónde no existe ninguna información de Netflix y de Facebook y Uber solo hay información hasta el 2017. En cuanto a Google, aparece por \$59.804 millones de ventas, \$1.602 de pérdidas y \$1.032 en gasto de impuestos.

El informe Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, edición 2019, de la Cepal, hace cuentas de que con un impuesto sobre las ventas de las plataformas digitales, concentrado solamente en Uber, Netflix, Spotify y Apple, Colombia puede llegar a recaudar unos US\$381,2 millones, lo cual es una cifra muy superior a lo que actualmente le ingresa a la DIAN por cuenta del IVA que recibe de estas plataformas, y lo cual responde a una suma mayor a la que percibe el país, aun sumándole el resto de tributos que pagan estas empresas. En el mismo informe la CEPAL se lamenta del poco avance que tiene Latinoamérica, para lograr un sistema tributario robusto para controlar que obligue a esta nueva economía virtual a contribuir de forma equitativa con sus cargas impositivas y solo se ha dedicado a recoger algo de tributación a través del IVA.

De igual forma, se debe tener en cuenta que los gobiernos deben tomar medidas individualmente, a través de la asistencia y cooperación internacional, especialmente en temáticas económicas y técnicas, a fin de maximizar la obtención de recursos disponibles para garantizar los derechos humanos, lo que implica que deben garantizar recaudación eficiente de impuestos y prestación de servicios públicos a sus ciudadanos. Situación que puede implicar que actúen de manera moral evitando acuerdos amistosos con las empresas multinacionales y teniendo en cuenta los efectos nocivos de la competencia fiscal cuando diseñan políticas fiscales.

CONCLUSIONES

Pareciera como si dentro de tantas, una de las condiciones del ser humano fuera la mezquindad, hemos podido observar, a través de la historia, cómo los grandes inventos transformadores de la humanidad, se han usado para oprimir y dominar, el fuego, la rueda, la pólvora, la escritura, el dinero, las máquinas, el uso de recursos no renovables, etcétera y ahora el internet, todas invenciones que han facilitado el habitual desempeño de la humanidad, pero que en todos los casos han sido acaparados para satisfacer los egos de unas minorías dominantes.

El internet, es la plataforma de lanzamiento, de un desarrollo, tal vez insospechado, vertiginoso, impresionante de tecnología, dónde lo que hoy es la vanguardia, la máxima expresión tecnológica, tan solo en unos meses ya es obsoleta. Los teléfonos celulares, las tabletas, los computadores, la robótica, los televisores, los autos, las viviendas, en fin, todo lo que rodea nuestras vidas anda en un constante y veloz cambio, poniendonos el mundo al alcance de nuestras manos.

El comercio, las relaciones comerciales, no son ajenas a estas perturbaciones, por el contrario, se han dinamizado, de manera frenética, a nivel global, por el avanzado desarrollo de plataformas digitales, que permite con gran eficiencia, acceder a cualquier bien o servicio que se requiera, generando para sus creadores, inmensas e incalculables fortunas, que los ponen en la cúspide de los más ricos del mundo.

A lo largo del desarrollo de este documento, se han develado cuatro puntos cruciales del nuevo orden comercial a nivel global:

1. El internet como herramienta ha revolucionado de manera dramática las comunicaciones a nivel global, haciendo del mundo un lugar al alcance de la mano.
2. La evolución de la tecnología en el siglo XXI, ha sido tan veloz, que está muy por encima, del alcance de cualquier control estatal.
3. Los dueños de estas tecnologías, han alcanzado tal poder económico y por lo tanto control político, que pareciera que el mundo debería estar a expensas de sus designios.
4. La inmensa mayoría de estas grandes transnacionales digitales son de originarias de Estados Unidos.

Con este escenario de fondo, encontramos, de un lado a un pequeño grupo de personas, que obtienen cuantiosos ingresos del mundo, por sus desarrollos tecnológicos y por el otro, a un mundo incapaz de exigir el adecuado y justo tributo de esos ingresos, que permitan mitigar las consecuencias adversas de las aplicaciones, y disminuya la inequidad en el acceso a las nuevas tecnologías.

Ante la incapacidad individual, de las diferentes sociedades, de encontrar un efectivo control fiscal, que ponga en realidad al servicio de la humanidad la tecnología, es necesario aunar

esfuerzos colectivos, para encontrar el suficiente poder de negociación y persuasión que normalice un equilibrado modelo fiscal, que le permita a todos los países obtener invaluable recursos para el crecimiento de sus poblaciones.

Sin duda alguna, en este conflicto, uno de los jugadores, casi indispensables para el consenso, son los Estados Unidos quienes, a pesar de mostrar voluntad en la búsqueda de un impuesto global, para las transnacionales digitales, es muy poco el compromiso que exhibe, debido a que:

1. Las más grandes y poderosas transnacionales digitales son de origen Estadounidense.
2. El inmenso poder económico de estas transnacionales, les permite hacer lobby para conseguir apoyo del gobierno en el escenario internacional.
3. El gobierno estadounidense, quiere para sí la mejor parte de los impuestos que estas poderosas empresas pueda generar.
4. El gobierno Estadounidense aún considera la opción de tomar medidas arancelarias más fuertes frente a los países que han decidido adoptar un impuesto contra el comercio digital como la *Tasa Google*.

Escuchando el clamor de sus países asociados, las organizaciones multilaterales como el G7, G20, OCDE y la CEPAL, en mayor o menor medida, han liderado los estudios que conocemos, en la búsqueda de fórmulas que beneficien, tanto a las multinacionales como a los Estados, teniendo que sortear escollos complicados como:

1. La soberbia de los países miembros, que no permite un acuerdo, cómo es el caso de la OCDE y que buscan soluciones unilaterales, cómo los casos de España, Italia, Reino Unido, India y Turquía.
2. La debilidad de la CEPAL, que aglutina países latinoamericanos en vía de desarrollo.
3. Los paraísos fiscales que no les interesa el impuesto digital.
4. Los países con baja tributación que reciben beneficios de las transnacionales digitales, cómo Países Bajos e Irlanda.

En conclusión, es claro que en este momento apenas inicia, un largo camino en la pos de una solución, individual o global, en la búsqueda del "impuesto digital" tan anhelado y que le permitirá al mundo acercarse, a ser un territorio mucho más equitativo e igualitario, para toda la humanidad.

Referencias Bibliográficas

Agudelo, M; Chomali, E & Suniaga, J. (2020). LAS OPORTUNIDADES DE LA DIGITALIZACIÓN EN AMÉRICA LATINA FRENTE AL COVID-19. Corporación Andina de Fomento. Naciones Unidas.

Obtenido de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45360/4/OportDigitalizaCovid-19_es.pdf

Agustina, L. (24 de enero de 2020). *La vanguardia*. Obtenido de:

<https://www.lavanguardia.com/economia/20200124/473095547332/espana-tasa-digital-google-ocde-postura.html>

Álvarez, P. (2016) “Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal”, GOMEZ - ACEBO & POMBO Obtenido de: <https://www.gap.com/wp-content/uploads/2018/03/paquete-de-medidas-de-la-comision-europea-para-la-lucha-contrala-evasion-fiscal.pdf>

Angarita, N. (2002) “*La desmaterialización de los documentos financieros y de transporte: un nuevo escenario y una nueva visión de los documentos tradicionales*”, Universidad de los Andes, Revista Derecho Privado, Ed. 27. Obtenido de: <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/47368/documentos-financieros-transporte.pdf?sequence=1>

Armas, M. (03 de septiembre de 2006). *LA TRIBUTACIÓN Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO*. TELOS. Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias

Sociales. UNIVERSIDAD Rafael Bellosó Chacón, Maracaibo, Venezuela. Obtenido de: <https://www.redalyc.org/pdf/993/99318788011.pdf>

Ayuso, S. (23 de enero de 2020). *El país*. Francia congelará la ‘tasa Google’ para evitar las sanciones de Trump. Obtenido de: https://elpais.com/economia/2020/01/21/actualidad/1579625680_682777.html

Ayuso, S. (12 de enero de 2021). *El país*. Francia reclama al Gobierno de Biden que acepte la “tasa Google” internacional. Obtenido de: <https://elpais.com/economia/2021-01-12/francia-reclama-al-gobierno-de-biden-que-accepte-la-tasa-google-internacional.html>

BBC (2016), Qué es la cuarta revolución industrial (y por qué debería preocuparnos), 12 de octubre de 2016. Obtenido de: https://docs.ufpr.br/~jrgarcia/macroeconomia_ecologica/macroeconomia_ecologica/Qu%C3%A9%20es%20la%20cuarta%20revoluci%C3%B3n%20industrial.pdf

Becerril, B (2017) Los impuestos: algunas generalidades y su importancia social. su importancia social. *Encrucijada Revista Electrónica del Centro de Estudios en Administración Pública*. Ed. 26 Mayo – Agosto. Obtenido de: <http://revistas.unam.mx/index.php/encrucijada/article/view/59968/52904>

BID (2019) Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital: Causas y propuestas para enfrentarlos. Obtenido de: <https://publications.iadb.org/es/retos-para-el-cobro-del-impuesto-sobre-la-renta-en-la-economia-digital-causas-y-propuestas-para>

BIZLATINHUB (29 de agosto de 2020) Explicación de los Desarrollos en Impuestos Digitales en América Latina. Equipo Legal América Latina. Obtenido de: <https://www.bizlatinhub.com/es/impuestos-digitales-america-latina/>

Consejo de la Unión Europea (05 de julio de 2016) DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Unión Europea. Bruselas. Obtenido de: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10539-2016-INIT/es/pdf>

Comisión Europea (2018) Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Bélgica, Bruselas. Obtenido de: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Comisión Europea (2018) Directiva del Consejo relativa al sistema común el impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados Servicios Digitales. Bélgica, Bruselas. Obtenido de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Delle, L. (15 de enero de 2021). *El país*. Estados Unidos advierte a España de que estudia todas sus opciones en respuesta a la ‘tasa Google’. Obtenido de: <https://elpais.com/economia/2021-01-15/estados-unidos-advierete-a-espana-de-que-estudia-todas-sus-opciones-en-respuesta-a-la-tasa-google.html>

El CEO (18 de junio de 2020). Estados Unidos se retira de negociaciones sobre impuestos a gigantes tecnológicos. *Tecnología*. Obtenido de: <https://elceo.com/tecnologia/estados-unidos-se-retira-de-negociaciones-sobre-impuestos-a-gigantes-tecnologicos/>

El País (2 de junio de 2021). EE UU anuncia aranceles contra España y otros cinco países por la ‘tasa Google’, pero los suspende temporalmente. Obtenido de: <https://elpais.com/economia/2021-06-02/eeuu-anuncia-aranceles-adicionales-contra-espana-y-otros-cinco-paises-en-respuesta-a-la-adopcion-de-la-tasa-google.html>

El País (29 de octubre 2020). Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft aumentan sus beneficios pese a la pandemia. Obtenido de: <https://elpais.com/economia/2020-10-29/las-grandes-tecnologicas-aumentan-sus-beneficios-pese-a-la-pandemia.html>

España, G. d. (Marzo de 2020). *El nuevo impuesto a los servicios digitales entra en vigor en el Reino Unido a partir de abril*. Obtenido de Ministerio de industria comercio y turismo: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/noticias/impuesto-servicios-digitales-reinounido-new2020849440.html?idPais=GB>

Euromonitor Communications. (12 de diciembre de 2017). E-Commerce Is the Fastest Growing Global Retail Channel Through 2022. *Euromonitor International*. Obtenido de: <https://blog.euromonitor.com/e-commerce-is-the-fastest-growing-global-retail-channel-through-2022/>

- Fariza, I. (26 de febrero de 2021). *El país*. La Administración Biden levanta el bloqueo de Trump y allana el camino hacia una ‘tasa Google’ universal. Obtenido de: <https://elpais.com/economia/2021-02-26/la-administracion-biden-levantar-el-bloqueo-de-trump-y-allana-el-camino-hacia-una-tasa-google-universal.html>
- Freire, D. & Tapiero, F. (2019). Análisis del IVA para plataformas digitales: posibles impactos para el país. Universidad Jorge Tadeo Lozano. Obtenido de: <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/7286/Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=1>
- Gonzalez, D. (2020). Impuesto sobre Servicios Digitales «Digital Services Tax». CIAT. Obtenido de: <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>
- Gottfried, I (2020). OECD Digital Tax Project on 2020 Timeline, Officials Say (1). Bloomberg tax. Obtenido de: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/oecd-digital-tax-project-still-on-2020-timeline-official-says>
- Hacienda (29 de marzo de 2021). *La República*. Estados Unidos alista aranceles contra seis países tras impuestos a servicios digitales. Obtenido de: <https://www.larepublica.co/globeconomia/estados-unidos-alista-aranceles-contra-seis-paises-tras-impuestos-a-servicios-digitales-3145707>
- Hadzhieva, E. (2016). Tax Challenges in the Digital Economy. . Bruselas: European Parliament. Obtenido de:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)

Javier, P. (11 de marzo de 2020). *El Reino Unido anuncia que activará su propia 'tasa Google' el 1 de abril: un impuesto del 2% a las grandes tecnológicas*. Obtenido de: <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/reino-unido-anuncia-que-activara-su-propia-tasa-google-1-abril-impuesto-2-a-grandes-tecnologicas>

Jiménez, A. (2002). *Lecciones de derecho tributario*. México D.F., México: THOMSON.

Lalo, A. (24 de 01 de 2020). *La vanguardia*. Obtenido de <https://www.lavanguardia.com/economia/20200124/473095547332/espana-tasa-digital-google-ocde-postura.html>

La República. (19 de JUNIO de 2020). *Estados Unidos se retira de conversaciones sobre impuestos a plataformas digitales*. Obtenido de <https://www.larepublica.co/globoeconomia/estados-unidos-se-retira-de-conversaciones-sobre-impuestos-a-plataformas-digitales-3020289>

Mesa, P. (2017), *EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO CLÁUSULA DE DERECHO INTERNO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA: EL CASO PARTICULAR DE LAS OFICINAS DE REPRESENTACIÓN DE LAS REASEGURADORAS DEL EXTERIOR. MONOGRAFÍA DE GRADO*. Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario Facultad de Jurisprudencia. Obtenido de: <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/17943/MesaGalindo->

[PaolaAndrea-](#)

[2017.pdf?sequence=1#:~:text=Por%20su%20parte%2C%20el%20MCOOCDE,parte%20de%20su%20actividad%20econ%C3%B3mica.](#)

OCDE (2019), Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Public consultation document. Obtenido de: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OCDE (10 de octubre de 2019), La OCDE lidera las iniciativas multilaterales para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, OCDE, Paris. Obtenido de: <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/laocdelideralasiniciativasmultilateralparaabordarlosdesafiosfiscalesderivadosdeladigitalizaciondelaeconomia.htm>

OCDE (2016), Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Editions OCDE, Paris. Obtenido de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

OCDE (2015), Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 4 – Informe final 2015, Ediciones OCDE, París. Obtenido de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

OCDE (2015). Resúmenes Informes Finales 2015. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

Otoya, J., Llamas, B. (2017) *LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y SUS EFECTOS EN MATERIA DE IMPUESTO DIRECTOS E INDIRECTOS*, Facultad de ciencias jurídicas, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de ciencias jurídicas. Obtenido de: <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/34120/OtoyaLemaitreDaniellJose2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Project, O. B. (30 de enero de 2020). <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>. Obtenido de <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.

Riquelme, R. (10 de julio de 2019). *El Economista*. Google paga impuestos por negocio digital sólo en Estados Unidos. Obtenido de: <https://www.eleconomista.com.mx/empresas/Google-paga-impuestos-por-negocio-digital-solo-en-Estados-Unidos-20190710-0066.html>

Sanchez, E. (18 de junio de 2014), *LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO ONLINE*, IDP. Revista de Internet, Derecho y Política, núm. 18,

Universitat Oberta de Catalunya. Obtenido de:

<https://www.redalyc.org/pdf/788/78832841007.pdf>

Santos, J. M. (2017). Legislación vigente en materia tributaria del comercio electrónico (e-commerce) en Colombia y la necesidad de un pronunciamiento por parte del legislador. *Revista Academia & Derecho*, 8(15), 85-110. Obtenido de: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/academia/article/download/4332/3679/7293>

Seria, E., Pineda, e., & Rastetti, A. (noviembre de 2019). Obtenido de <https://publications.iadb.org/es/retos-para-el-cobro-del-impuesto-sobre-la-renta-en-la-economia-digital-causas-y-propuestas-para>.

Suominen, K. (2019) “El comercio digital en América Latina: ¿qué desafíos enfrentan las empresas y cómo superarlos?”, serie Comercio Internacional, N° 145 (LC/TS.2019/76), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Obtenido de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44976/1/S1900842_es.pdf

Tecnología para los negocios (2021). Se espera que en el 2021 el Ecommerce represente más del 17% del comercio minorista. Cámara de Valencia. Obtenido de: <https://ticnegocios.camaravalencia.com/servicios/tendencias/se-espera-que-en-el-2021-el-ecommerce-represente-mas-del-17-del-comercio-minorista/>

Unión Europea (15 de febrero de 2011) Directiva 2011/16. Diario oficial de la Unión Europea. Obtenido de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=nl>