

**DESAFÍOS FISCALES Y TRIBUTARIOS EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL**



**AUTORES**

**MELISSA PARRA IBARRA  
CAMILA RESTREPO JARAMILLO  
PAULA ALEJANDRA SUÁREZ ZULUAGA**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO  
Bogotá D.C.  
2019**

**DESAFÍOS FISCALES Y TRIBUTARIOS EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL**



**AUTORES**

**MELISSA PARRA IBARRA  
CAMILA RESTREPO JARAMILLO  
PAULA ALEJANDRA SUÁREZ ZULUAGA**

**Presentado para optar por el título de Especialista en Derecho Tributario**

**DIRECTOR**

**CARLOS MIGUEL CHAPARRO PLAZAS**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO  
Bogotá D.C.  
2019**

## CONTENIDO

<b>1. PRESENTACIÓN</b> .....	5
1.1. Problemática.....	5
1.2. Objetivo.....	5
<b>2. INTRODUCCIÓN</b> .....	5
2.1. ¿Qué es la Economía Digital? .....	5
2.1.1. <i>La Economía Digital en el mundo</i> .....	6
2.1.2. <i>La Economía Digital en Colombia</i> .....	8
2.2. Modelos de Economía Digital (B2B, B2C, C2C) .....	9
2.3. Los desafíos que plantea la economía digital en materia fiscal .....	11
2.3.1. <i>La no necesidad de la presencia física.</i> .....	12
2.3.2. <i>La atribución de las rentas, y la caracterización de los pagos</i> .....	13
2.3.3. <i>El uso de intangible y BEPS: planeación fiscal agresiva</i> .....	15
<b>3. LA ECONOMÍA DIGITAL HOY</b> .....	18
3.1. Derecho Comparado: EEUU, Perú y Australia.....	19
3.1.1. <i>Estados Unidos</i> .....	19
3.1.2. <i>Perú</i> .....	20
3.1.3. <i>Australia</i> .....	22
3.2. La economía digital en Organizaciones Internacionales.....	22
3.2.1. <i>OCDE</i> .....	22
3.2.2. <i>ONU</i> .....	24
3.2.3. <i>Unión Europea</i> .....	25
3.3. Desarrollo en Colombia .....	26
3.3.1. <i>El Concepto de Establecimiento Permanente en comparación con el Concepto de Establecimiento Permanente Digital</i> .....	26
<b>4. ¿CÓMO GRAVAR LA ECONOMÍA DIGITAL EN COLOMBIA? UNA PROPUESTA</b> 36	
4.1. Impuesto sobre la renta .....	37
4.1.1. <i>Una revisión del artículo 24 del Estatuto Tributario.</i> .....	37
4.1.2. <i>La revisión del concepto de Establecimiento Permanente o la inclusión del concepto de “presencia digital significativa”</i> .....	38
4.1.3. <i>Un sistema de retención en la fuente</i> .....	45
4.1.4. <i>Esquema propuesto de depuración de la renta</i> .....	48
4.2. Impuesto sobre las ventas.....	49

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

4.2.1. <i>Hecho generador</i> .....	50
4.2.2. <i>Base gravable</i> .....	52
4.2.3. <i>Tarifas</i> .....	52
4.2.4. <i>Sujeto Pasivo</i> .....	52
4.3. Impuesto de Industria y Comercio .....	57
4.3.1. <i>Transacciones entre residentes colombianos</i> .....	58
4.3.2. <i>Transacciones con extranjeros</i> .....	61
<b>5. FACTURACIÓN ELECTRÓNICA</b> .....	<b>63</b>
<b>6. CONCLUSIONES</b> .....	<b>65</b>

## **1. PRESENTACIÓN**

### **1.1. Problemática**

La Economía Digital, entendida como operaciones de comercio y de servicios realizadas a través de plataformas *online*, presenta una serie de nuevos escenarios y retos en materia fiscal en cuanto a la creación de mecanismos efectivos para la fiscalización y recaudo de los impuestos.

En nuestra opinión, como en el resto del mundo, la normatividad tributaria en Colombia no se adapta a la realidad de las operaciones comerciales que se llevan a cabo de manera digital, por lo que consideramos que debe realizarse una revisión y actualización de dicha normatividad, en aras de procurar una tributación efectiva, eficiente y equitativa para las operaciones de comercio digital realizadas a favor de usuarios o consumidores colombianos.

### **1.2. Objetivo**

En el presente trabajo presentamos una descripción del contexto de la economía digital y los avances que en materia tributaria se han hecho en jurisdicciones determinadas y en organismos internacionales para afrontar los retos que presenta la economía digital en materia impositiva. A partir de allí presentaremos a una propuesta para gravar la economía digital en Colombia.

## **2. INTRODUCCIÓN**

### **2.1. ¿Qué es la Economía Digital?**

### 2.1.1. *La Economía Digital en el mundo*

Según las Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, La “economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos”<sup>1</sup>.

Concepto que en los últimos años ha ido ganando relevancia dentro del escenario mundial como una herramienta fundamental para el desarrollo económico y la reducción de la pobreza, y que ha sido abordado por la OCDE en la Acción 1, en la cual se mencionan los desafíos de la Economía digital en materia de impuestos, y de los cuales hablaremos más adelante.

La Economía digital es el resultado del avance de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) y la transformación que éstas han llevado a los procesos de los sectores económicos tradicionales de manera transversal. Ésta se ha ido convirtiendo en la Economía en sí misma logrando cada vez más espacio y relevancia en las políticas públicas estatales al rededor del mundo, y no sólo ha impactado la agenda de los Estados, sino que también afecta la forma de interacción social y de relaciones interpersonales, a través de, por ejemplo, redes sociales, uso de aplicaciones móviles, y la creciente conexión a Internet de la población.

Según las Naciones Unidas la economía digital consta de tres componentes principales:

- Infraestructura de redes de banda ancha (conectividad y asequibilidad)
- Industria de aplicaciones TIC (hardware, software y aplicaciones) y,
- Usuarios finales, que demandan los servicios.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> CEPAL- Naciones Unidas- Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad, 2013

<sup>2</sup> CEPAL- Naciones Unidas- Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad, 2013

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Cada uno de estos componentes será fundamental para su desarrollo y para el fortalecimiento de los nuevos mecanismos de comercio. Un país que logre una infraestructura de redes de banda ancha, con una conectividad adecuada y que sea asequible para la población, de tal manera que puedan utilizarla dentro de sus actividades diarias, será un Estado conectado participativo de la Economía mundial.

Uno de los desafíos en América Latina es que el acceso a la infraestructura tecnológica es costoso y no tiene presencia generalizada, sin embargo, son puntos que han sido incluidos recientemente en las agendas de los Estados, tal como lo veremos más adelante para el caso colombiano. El segundo desafío es lograr que los países una vez tengan implementada una adecuada infraestructura tecnológica, desarrollen una industria fuerte dedicada a la producción de hardware, software, y aplicaciones. Sin embargo, sería ideal que se complemente esta industria con los servicios transversales a todos los sectores con procesos de negocios, y procesos analíticos y de conocimiento, tales como servicios financieros, de recursos humanos y desarrollos tecnológicos. Finalmente serán los usuarios finales los que demanden los servicios buscando que los procesos sean más eficientes, incluido el comercio electrónico, que empieza a abrir el panorama hacia la realización de actividades económicas completas sin la necesidad de presencia física.

El desarrollo de la Economía Digital y el fortalecimiento en cada uno de sus aspectos, según la CEPAL, podría aumentar la productividad en los países de América Latina, y podría reducir la brecha económica facilitando la igualdad.

A nivel mundial las economías como Estados Unidos y Europa han incrementado programas de fortalecimiento de las TIC y estos avances pueden verse en la contribución de la economía digital al PIB<sup>3</sup>, que para el 2007 había ascendido en Estados Unidos a un 6,4% y un 5% para Europa.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Naciones Unidas CEPAL (2013)- *Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad*, LC/L.3602.2013-186, Naciones Unidas, Impreso en Santiago de Chile. Disponible en [http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/54303/economia\\_digital\\_para\\_cambio.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/54303/economia_digital_para_cambio.pdf)

<sup>4</sup> Metodología KLEMS utilizada para los países de Europa, Estados Unidos, Asia y América Latina, estima el valor agregado de la economía digital considerando los sectores de manufactura y servicios TIC.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Dicho lo anterior, es preciso resaltar que el escenario actual económico, está rodeado de elementos tecnológicos que aún no llegan a su pleno potencial, estamos *ad portas* de una economía con procesos estandarizados a nivel mundial, mecanismos que permitan alcanzar una mayor productividad, nuevos procesos comerciales y una producción de servicios concentrada en la información y su capacidad de generar un valor agregado.

### 2.1.2. *La Economía Digital en Colombia*

Colombia no es ajena al auge de lo digital y sus efectos en la Economía de los diferentes países a nivel mundial y regional, por lo que ha venido incluyendo dentro de su agenda desde el año 2008, el fortalecimiento de las TIC.

La Comisión de Regulación de Comunicaciones ha entendido la importancia de la incorporación de las TIC en los procesos de producción de negocios y cómo esto impulsa la economía al nivel de casi tratarse de una revolución digital.<sup>5</sup> La Tecnología ha permeado todos los sectores económicos, dinamizando su producción, cambiando estándares de crecimiento y desarrollo en el sector, abriendo el escenario para nuevas políticas públicas y creando nuevas necesidades con respecto a métodos de participación ciudadana en los ámbitos digitales.

El Gobierno Nacional no ha sido ajeno a esto y desde el 2008 ha incluido en sus planes de Gobierno los siguientes programas:<sup>6</sup>

- Plan Nacional TIC (2008-2010): Tenía como objetivo que “Al 2019 todos los colombianos se informen y se comuniquen haciendo uso eficiente y productivo de las TIC para mejorar la inclusión social y aumentar la competitividad”.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Comisión de Regulación de Comunicaciones CRC (2016)– *Hacia una medición de la Economía Digital en Colombia – Documento de Consulta* . Disponible en [https://www.crc.com.gov.co/recursos\\_user/2016/Informes/Cartilla\\_Economia\\_Digital\\_V4.pdf](https://www.crc.com.gov.co/recursos_user/2016/Informes/Cartilla_Economia_Digital_V4.pdf)

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> Ministerio de Comunicaciones (2008), *Plan Nacional de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones*. Disponible en <http://eduteka.icesi.edu.co/pdfdir/ColombiaPlanNacionalTIC.pdf>



## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

- Plan Vive Digital (2010-2014): Que “busca que el país dé un gran salto tecnológico mediante la masificación de Internet y el desarrollo del ecosistema digital nacional.”<sup>8</sup> Este plan introduce los conceptos de Ecosistema digital y con él los tres componentes considerados por las Naciones Unidas: Infraestructura, servicios, usuarios finales.
- Plan Digital para la Gente (2014-2018):<sup>9</sup> “Con la que se busca reducir la pobreza, generar empleo, y desarrollar soluciones para los problemas de los colombianos, a través del uso estratégico de la tecnología.” Este programa busca ampliar el alcance de los anteriores programas, integrando aspectos como el empleo y la reducción de la pobreza, para ello generando escenarios para el desarrollo del comercio electrónico, fortalecimiento de la industria TI, Gobierno en línea, entre otros.

De esta manera Colombia se ha ido integrando a la creciente economía digital.

### **2.2. Modelos de Economía Digital (B2B, B2C, C2C)**

Uno de los aspectos principales de la Economía Digital se centra en el comercio electrónico (e-commerce) y sus variables, entendiendo el e-commerce como las operaciones comerciales realizadas a través de internet, que puede tratarse de compra y venta de intangibles, acuerdos sobre la compra y venta de bienes materiales, transacciones en línea, servicios financieros en línea, e intercambio de datos, entre otros, sin necesidad de presencia física.<sup>10</sup> Estos modelos pueden tratarse de referentes de la Economía digital directa, cuando se trata de compra y venta de intangibles como música, libros, fotos, etc., o Economía Digital indirecta cuando se presta la plataforma tecnológica para que se acuerden todas las condiciones del negocio sobre un bien material y posteriormente este sea entregado.

Actualmente, y en vista de la mayor presencia de la tecnología en los diferentes sectores de la economía y de la sociedad, como lo planteamos anteriormente, es mayor la cantidad de empresas

---

<sup>8</sup> Ministerio de Comunicaciones (2010), *Plan Nacional de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones*.

<sup>9</sup> Ministerio de Comunicaciones (2014), *Plan Nacional de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones*.

<sup>10</sup> [http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#\\_Toc535050187](http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm#_Toc535050187)

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

y personas que realizan operaciones a través de internet. En esencia el comercio electrónico es como el comercio tradicional, con la excepción de que todas las operaciones, acuerdo de compra o venta, precio, condiciones de entrega, etc, se llevan a través de medios electrónicos.

Hoy en día podemos evidenciar las siguientes clasificaciones de comercio electrónico según el destinatario<sup>11</sup>:

- B2B (Business to Business): En este escenario las operaciones de comercio electrónico se dan entre dos empresas, sin que haya intervención de un consumidor final. Un ejemplo de esto podría ser el abastecimiento de tiendas a través de compras realizadas por internet a un distribuidor que no tenga presencia física.
- B2C (Business To Consumer) La operación de comercio electrónico tendrá origen entre un consumidor final y una empresa, por ejemplo, una persona natural que realice una compra a un establecimiento a través de internet.
- C2C (Consumer to Consumer): Esta es quizás una de las opciones más innovadoras de la vertiente del e-commerce, en donde las plataformas web sirven de punto de contacto para dos personas naturales que realizan una transacción de comercio a través de internet. Vale aclarar que para que exista este tipo de operación, no necesariamente tiene que haber una plataforma de por medio. Un ejemplo de esto son sitios web como mercado libre, e-bay etc.
- G2C (Government to Consumer): Este modelo permite que los ciudadanos realicen trámites en línea de acuerdo a las plataformas que se hayan creado para estos efectos en las diferentes instituciones. Un ejemplo de eso es el programa de “Gobierno en Línea” implementado por el Gobierno Nacional.
- C2B (Consumer To Business): En esta categoría podrían ser que los usuarios personas naturales vendas sus productos o servicios a empresas. Un ejemplo son los profesionales que se promocionan a través de páginas web y que realizan trabajos por encargo, como diseños.

---

<sup>11</sup> <http://observatorioecommerce.com/tipos-de-ecommerce/>

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Estos modelos son cada vez más usados en la actualidad, incluso por la aparición de las aplicaciones móviles y los celulares inteligentes que permiten que el acceso a internet y el contacto con estas plataformas sea cada vez más directo y de fácil acceso.

Los tipos de comercio digital se están convirtiendo en operaciones constantes de comercio, dibujando así un nuevo panorama para la actividad económica y comercial que se desprende de ellas, estas operaciones deberán ser reguladas en sus aspectos comerciales y tributarios, para lo cual nos referiremos a ellas más adelante.

### **2.3. Los desafíos que plantea la economía digital en materia fiscal**

El crecimiento de la economía digital supone retos en materia fiscal. Como se describió en las dos secciones anteriores, el acceso a internet ha impulsado nuevos modelos de negocios, y ha permitido nuevas formas de interacción entre los clientes, los productores de bienes y servicios, y los intermediarios entre ambos.

Los sistemas impositivos, y con este término nos referimos a todo el conjunto de normas adoptadas en los diferentes países para determinar la causación, pago y recaudo de los impuestos, parecen no avanzar a la misma velocidad que los desarrollos tecnológicos. Prueba de lo anterior es que no se encuentran fácilmente desarrollos legislativos en materia impositiva relativos a la economía digital. Más adelante nos referiremos a algunos casos puntuales.

Las administraciones de impuestos están evidenciando la necesidad de reaccionar ante los retos de la economía digital para asegurar que puedan alocar, en su justa medida, las rentas generadas en operaciones digitales a las jurisdicciones que representan.

Hemos dividido el presente capítulo en tres secciones, en las cuales describiremos brevemente algunos de los retos más significativos que han sido identificados en la doctrina internacional en materia fiscal, en lo que tiene que ver con la economía digital.

### 2.3.1. *La no necesidad de la presencia física.*

Tradicionalmente las empresas que comercializaban productos en el exterior requerían, o les era exigido por ley, alguna clase de presencia física para conducir sus negocios, al menos en cantidades sustanciales, en jurisdicciones foráneas. Con los avances de la tecnología, en especial la facilidad de la comunicación, las empresas que comercializan productos o servicios fuera de su país de origen, han incrementado el volumen de sus operaciones transfronterizas, entre muchas razones, porque el acceso a tecnologías de la información ha permitido ampliar el número de potenciales clientes.<sup>12</sup> A la vez, dicho acceso a las mencionadas tecnologías, ha permitido que bienes y servicios que se comercializaban físicamente, puedan ser comercializados en formatos digitales, o en el caso de los servicios, ser prestados remotamente. Esto último implica que los productores de dichos bienes y los prestadores de dichos servicios han continuado con el desarrollo de sus actividades comerciales, sin la necesidad de contar con una infraestructura física en el lugar de comercialización o prestación.

13

A manera de ejemplo, considérese el caso de NETFLIX, una plataforma a través de la cual usuarios registrados pueden ver películas y series a través de un sistema *streaming*. En otro tiempo, la actividad de renta de películas suponía que la empresa desarrolladora de dicha actividad se ubicara físicamente en el lugar en donde prestaría dicho servicio, y en consecuencia, tuviera que cumplir con todas las obligaciones sustanciales e instrumentales que en materia de impuestos se le exigiera en la jurisdicción en que se localizara. NETFLIX hoy no tiene la necesidad de establecerse físicamente en ninguna jurisdicción en la que desarrolla su objeto social.

Sumado a lo anterior, los servicios complementarios a la comercialización de un producto, bien o servicio, también han sido sujeto de cambio desde el ámbito de la economía digital. Los servicios de soporte al cliente, o back office por ejemplo, pueden ser prestados por proveedores localizados en jurisdicciones diferentes a aquella en la que se comercializa un producto, y diferentes, a la vez, entre sí. Esto implica que una misma operación o servicio digital puede tener el

---

<sup>12</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#.WPaia\\_k1\\_3g#](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WPaia_k1_3g#). Pág. 100.

<sup>13</sup> Ídem

involucramiento de actores localizados en una multiplicidad de jurisdicciones en todo caso diferentes a aquella en la que se encuentra el mercado en el que se comercializa el producto principal.<sup>14</sup>

La mayoría de los países basan, o hasta ahora basaron, su sistema impositivo en la evidencia de una presencia física, bien sea a través del concepto de establecimiento permanente (que exige “un lugar fijo de negocios” como elemento fundante), o bien estableciendo retenciones en la fuente aplicables a aquellas actividades comerciales consideradas como renta de fuente de origen nacional respecto del país en el que se comercializó un bien o servicio determinado, pero en todo caso ligado al concepto de territorio como base de la causación del impuesto<sup>15</sup>. La economía digital, y particularmente la venta de bienes y servicios a través de internet, o e-commerce, supone un reto para las administraciones tributarias locales, pues estos desarrollos parecen “diluir” en concepto de territorio. Estas entidades, soportadas en el poder legislativo, deberán adoptar medidas que les permitan crear un vínculo, o una norma de atribución, que conecte al comercializador no residente, que realice operaciones a través de la red, con los beneficiarios del bien o servicio, residentes de una jurisdicción extranjera determinada.

### 2.3.2. *La atribución de las rentas, y la caracterización de los pagos*

Cuando hicimos referencia a la no necesidad de presencia física, tocamos tangencialmente otro de los retos que plantea el desarrollo de la economía digital en materia fiscal: la atribución de las rentas entre las jurisdicciones que pueden verse involucradas en una misma operación digital, y la caracterización de aquellas para efectos fiscales. Las operaciones digitales se caracterizan por su realización a través de internet, por lo que la atribución de los ingresos generados en virtud de una operación digital no es fácilmente atribuible a un Estado determinado, pues el internet es una red internacional de intercambio de información sobre la que ninguna jurisdicción particular puede reclamar soberanía.

---

<sup>14</sup> Ídem.

<sup>15</sup> En este punto con el término “impuesto”, nos referimos de forma genérica a cualquier tributo o impuesto que se cause con ocasión de la comercialización de bienes y servicios. Estos pueden ser impuesto sobre la renta, impuestos al consumo, o impuestos locales al interior de las diferentes jurisdicciones.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Como hemos mencionado, una misma operación digital puede involucrar actores de varias jurisdicciones, sin embargo, el problema, o el reto para las administraciones de impuestos locales, se evidencia desde la transacción más sencilla, y supone un problema de base que parece no diferenciarse del todo de aquel que dio origen a los tratados de doble imposición: la tensión que existe entre el país de origen del comercializador del bien o servicio, y la jurisdicción en la cual se encuentra el beneficiario final del bien o servicio prestado. El reto que plantea la economía digital, en nuestra opinión, es que los conceptos que tradicionalmente se usaban para resolver esta tensión no parecen suficientes, o existen vacíos normativos que se aprovechan (válidamente o no, eso es discutible) para que las transacciones electrónicas se encuentren fuera del campo impositivo.

Continuemos brevemente con el ejemplo de NETFLIX desde la óptica del Estado en donde se encuentra ubicado el beneficiario del servicio. Para efectos del ejemplo, asumamos que dicho Estado, como Colombia, grava únicamente las rentas de fuente nacional obtenidas por no residentes: i) para efectos del impuesto sobre la renta, no podrá decirse que NETFLIX tiene una presencia física en dicho Estado, y por lo tanto, no tendrá un “lugar fijo de negocios” en el mismo. Aún más, es probable que el concepto de rentas de fuente nacional no se refiera, o no comprenda, actividades desarrolladas a través de la web, como en este caso. Siendo así, tampoco habrá lugar a practicar retención en la fuente sobre las rentas obtenidas por la plataforma; 2) para efectos del impuesto al consumo, sea bienes o servicios, es probable que el hecho generador del impuesto tampoco comprenda las actividades gravadas a través de internet, por lo que no habrá lugar al cobro del mismo. Si, por el contrario, el hecho generador del impuesto lo contemplara las retenciones en la fuente serían un mecanismo de recaudo efectivo sólo en el caso en que el modelo de negocio fuera B2B. Sin embargo, como en el caso de NETFLIX el modelo de negocio es B2C, las personas naturales no serían agentes de retención; 3) en el evento en que se diera una disputa entre dos Estados, y estos hubieran firmado previamente un tratado para evitar la doble imposición, el concepto de Establecimiento Permanente<sup>16</sup>, no sería tampoco suficiente para que en el se subsumieran las actividades desarrolladas por la plataforma mencionada.

---

<sup>16</sup> Asumiendo que el concepto de Establecimiento Permanente es aquel que se encuentra en los modelos OCDE y ONU de los tratados para evitar la doble imposición.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Siendo así, las actividades desarrolladas por NETFLIX estarían fuera del campo impositivo, por lo menos, en el país en donde se encuentra ubicado el beneficiario real del servicio.

Sumado a lo anterior, existe una preocupación acerca de la caracterización de los pagos que deben realizarse por operaciones digitales. Esto, sería el paso siguiente al de la atribución, pues supone que ya existe una manera de considerar gravadas las rentas obtenidas por bienes y servicios comercializados o prestados a través de internet. Esta preocupación existe, sobre todo, para los pagos relacionados con los *SaaS*<sup>17</sup>, *PaaS*<sup>18</sup>, e *IaaS*<sup>19</sup>, o *cloud computing*, y la misma se centra en el debate acerca de la forma de clasificar dichos servicios para efectos fiscales, en el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición. La cuestión específicamente es si dichos pagos deben tratarse como regalías o como beneficios empresariales<sup>20</sup>. Dependiendo de lo anterior, tendrán tratamientos fiscales diferentes, y, sobre todo, estarán sujetas a retenciones en la fuente o no, lo que, de cara al recaudo del país de la fuente, es del mayor interés.

Así las cosas, la atribución de las rentas entre las jurisdicciones que se ven involucradas en operaciones digitales supone otro reto para las autoridades locales, quienes deberán nuevamente encontrar una fórmula que permita mantener dichas rentas dentro de su campo impositivo. Supone, además, un esfuerzo de coordinación internacional entre dichas jurisdicciones para asegurar que las rentas mencionadas les sean atribuidas en justa medida.

### 2.3.3. *El uso de intangible y BEPS: planeación fiscal agresiva*

No fueron las operaciones digitales las que dieron origen a la preocupación mundial sobre BEPS (*“base erosion, profit shifting”* por sus siglas en inglés). Sin embargo, los desarrollos en relación con la economía digital han facilitado algunas estructuras que elevan preocupaciones en dicha materia. A continuación, describiremos brevemente algunas de estas.

---

<sup>17</sup> *“Software as a Service”* por sus siglas en inglés.

<sup>18</sup> *“Platform as a Service”* por sus siglas en inglés.

<sup>19</sup> *“Infrastructure as a Service”* por sus siglas en inglés.

<sup>20</sup> OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#.WPaia\\_k1\\_3g#](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WPaia_k1_3g#). Pág. 104.

La economía digital se caracteriza por el uso de intangibles. La primera preocupación en materia de BEPS en relación con la economía digital tiene que ver con la infravaloración de los intangibles, y la localización de los mismos en jurisdicciones de baja o nula imposición<sup>21</sup>. Dado que los intangibles permiten flexibilización en su ubicación, las estructuras de planeación fiscal agresiva comportan, por lo general, su localización en países de baja o nula imposición, y el consecuente recibo de rentas en dichos países, aduciendo la propiedad de los mencionados intangibles. Esto supone, a la vez, un indebido, o artificial direccionamiento de las utilidades hacia jurisdicciones en donde no se localizan los activos, funciones y riesgos relevantes de la operación. Además, los intangibles son, por lo general, infravalorados de manera que no tengan efectos, o tengan efectos mínimos en materia de impuestos al patrimonio, y, si requieren ser nuevamente transferidos, dicha transferencia se haga a valores por debajo de los de mercado.

Una segunda preocupación se relaciona con el primero de los retos que mencionamos en este capítulo: la eliminación de la presencia física. Como dijimos antes, la economía digital se caracteriza por la sustracción o la dilución del concepto del territorio. Esto es, que las empresas que desarrollan operaciones digitales sostienen relaciones comerciales con sus consumidores sin contar con una infraestructura física en el lugar en donde se ubica el mercado del producto que se comercializa. Evitar intencionalmente la presencia física en un mercado en donde se desarrollan actividades comerciales no es, por sí sola, una preocupación en materia de BEPS<sup>22</sup>, pues los comerciantes deben estar en libertad de escoger, o no, localizarse en una jurisdicción determinada (al margen de la discusión sobre la atribución de las rentas, mencionada anteriormente). Se convierte en una preocupación en materia de BEPS cuando se ha evitado la presencia física en una jurisdicción (y por ende estar sujeto a las disposiciones aplicables en materia impositiva a nivel de un establecimiento permanente), y lo anterior se combina con la localización de la empresa matriz, o receptora de las rentas obtenidas en dicha actividad en países de baja o nula imposición, pues la utilización de dicha estructura implicaría que las utilidades obtenidas no son objeto de impuestos, o, de serlo, lo son a tarifas irrisorias. Esto supone, además, una preocupación en materia de sana competencia global, pues las empresas que comercialicen bienes o servicios idénticos, pero que se encuentren en

---

<sup>21</sup> *Ibídem*, pág 80.

<sup>22</sup> *Ibídem*, pág 79.



jurisdicciones con tarifas apropiadas, se encuentran en desventaja competitiva frente a las estructuras descritas, pues necesariamente deberán cobrar un precio más elevado por los productos que comercializan.

La tercera preocupación tiene que ver con el concepto de establecimiento permanente contenido en los modelos de convenios para evitar la doble imposición, particularmente en el modelo de la OCDE. En el artículo 7 de dicho modelo se establece, como una excepción, que no habrá lugar a que se entienda que una persona, natural o jurídica, tiene establecimiento permanente en un Estado contratante cuando las actividades que realice en dicho Estado sean de carácter auxiliar o preparatorio. Ejemplos de las actividades que se entienden auxiliares o preparatorias están dadas en el mencionado artículo y en los comentarios al modelo. La preocupación en materia de BEPS surge en relación con lo anterior, pues se ha evidenciado que empresas multinacionales que se dedican a la comercialización de bienes y servicios en línea, han fragmentado sus operaciones, de manera que puedan calificar dentro de las actividades consideradas como auxiliares y preparatorias<sup>23</sup>, y así evitar estar inmersas en una situación de establecimiento permanente digital que las lleve al ámbito impositivo de un estado en particular.

Finalmente, en materia de IVA, se ha evidenciado que en algunas jurisdicciones en donde existen contribuyentes que realizan actividades exentas del impuesto, los mismos no están obligados a practicar autorretenciones cuando adquieren bienes y servicios del exterior. En estos casos, las operaciones que se realizan a través de la red a favor de dichos contribuyentes no se gravan ni en el país de la fuente, ni en el país de la residencia del comercializador.<sup>24</sup>

Las preocupaciones en materia de BEPS suponen un reto en materia de tributación, y cooperación internacional. Tan es así que los países miembros de organizaciones como la OCDE se han visto en la necesidad de reevaluar, por ejemplo, el concepto de establecimiento permanente contenido en los modelos de los convenios para evitar la doble imposición, de manera que resulten más comprensivos. En Colombia se ha propuesto un procedimiento para la presentación de la declaración en materia de IVA gran avance para la Economía Digital que supone una serie de

---

<sup>23</sup> Beps, Action 1. Pagina 79.

<sup>24</sup> BEPS, Action 1. Pag. 82

requisitos y documentación que los contribuyentes no domiciliados deberán cumplir, tema que será desarrollado más adelante.

La economía digital ciertamente plantea retos en materia de tributación a nivel de los Estados, y a nivel de tributación internacional. Los avances en dicha materia son innegablemente beneficiosos para la economía, y han resultado eficientes, y cómodos para los usuarios, o beneficiarios finales de los bienes y servicios comercializados a través de la web, o prestados remotamente. La economía digital también es beneficiosa para los comerciantes, quienes han podido reducir los costos de producción y comercialización de sus productos, sobre todo en transacciones trasfronterizas. Sin embargo, es evidente que un cambio en los sistemas tradicionales de tributación se hace necesario para hacer frente a los retos que supone el desarrollo de este nuevo modelo de negocios.

### **3. LA ECONOMÍA DIGITAL HOY**

Los desafíos de la economía digital en materia fiscal son de carácter global. A continuación, describiremos brevemente algunos de los principales avances en materia de economía digital en derecho comparado, y en el seno de las organizaciones internacionales. En materia de derecho comparado nos referiremos a tres países en particular: (i) Estados Unidos, con la introducción del “*Internet Tax Freedom Act*” desde 1998; (ii) en América Latina nos referiremos al caso de Perú, que desde 2003 introdujo a su legislación el Decreto Legislativo No. 945, cuyo alcance fue ampliado por el Decreto Legislativo número 970 de 2007; y finalmente, (iii) nos referiremos a Australia, en donde en febrero de 2016 se introdujo para aprobación parlamentaria, el *Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Bill 2017*, cuyos efectos empezarán a partir de julio de 2017, y que contiene importantes avances en materia de impuestos a las ventas. En cuanto a los desarrollos de las organizaciones internacionales nos referiremos al caso de la OCDE, la ONU y la Comunidad Europea.

En la segunda parte de este capítulo describiremos los avances en materia de economía digital en el contexto colombiano.

### 3.1. Derecho Comparado: EEUU, Perú y Australia

#### 3.1.1. *Estados Unidos*

El “*Internet Tax Freedom Act*” fue originalmente introducido a la legislación de Estados Unidos en 1998. Mediante esta Ley se estableció un *moratorium*, o periodo de suspensión provisional, que impedía a los Estados, y/o a sus sub-divisiones políticas, imponer nuevos impuestos al acceso a internet, y a imponer impuestos múltiples o discriminatorios a las transacciones de comercio electrónico.

El *moratorium* mencionado tendría una duración inicial de 3 años, de octubre de 1998 a octubre de 2001. Sin embargo, dicho período fue extendido en 8 ocasiones, hasta que fue declarado permanente en 2015. En razón de dicha caracterización como permanente, los Estados no pueden gravar con el impuesto a las ventas, el acceso de los usuarios a internet. Es preciso anotar que mediante los actos por los cuales se extendió el *moratorium*, se introdujeron y se excluyeron diferentes conceptos en lo que se entendería por acceso a internet.

Para nuestros efectos, lo más relevante del *Internet Tax Freedom Act* es, sin duda, la prohibición de imponer impuestos múltiples o discriminatorios al comercio electrónico. La prohibición de imponer impuestos múltiples impide que más de un Estado grave la misma operación de comercio, salvo que se ofrezca al contribuyente un crédito fiscal por los impuestos pagados en otra jurisdicción. Lo anterior, no impide en todo caso, que todos los Estados involucrados en una transacción pueden imponer y cobrar los impuestos que consideren necesarios, todo bajo la condición del crédito fiscal mencionado.<sup>25</sup>

Por su parte, la prohibición de imponer impuestos discriminatorios impide a los Estados gravar con tarifas diferentes, o imponer impuestos adicionales a las transacciones de comercio electrónico, con respecto las operaciones de comercio tradicional. Es decir que la adquisición de

---

<sup>25</sup> Jeffrey M. Stupak, Congressional Research Service. Informing the legislative debate since 1914, “*Internet Tax Freedom Act: In Brief*”, abril de 2106, disponible en <https://fas.org/sgp/crs/misc/R43772.pdf>.

bienes y servicios a través de internet debe conllevar las mismas consecuencias en materia fiscal para el contribuyente que aquellas que se derivarían para la misma operación si esta fuera concluida de manera tradicional, u *offline*.<sup>26</sup>

En el objetivo del presente trabajo como una propuesta para gravar las operaciones de economía digital en Colombia, nos parece importante tener presente la consideración sobre no imponer impuestos adicionales, diferenciados, o que pudieran resultar más gravosos, sobre las operaciones realizadas a través de la red.

### 3.1.2. Perú

Al igual que Colombia, Perú tiene un sistema impositivo de carácter mundial para sus residentes, y de carácter territorial para los no residentes, esto es, que los residentes en dicho país deben liquidar y pagar el impuesto sobre la renta sobre las utilidades que hayan obtenido en el período gravable, sin importar si las mismas fueron obtenidas dentro o fuera del territorio nacional, mientras que los no residentes deben hacer lo propio únicamente para las rentas de carácter nacional.

Así, en Perú han identificado que, en materia de economía digital, las operaciones que tendrán relevancia serán aquellas que se realicen entre residentes y no residentes<sup>27</sup>.

A efectos de lo anterior, el Decreto Legislativo 945 de diciembre de 2013, mediante el cual se establecen las rentas de fuente peruana, incluyó como tales aquellas que fueran obtenidas por servicios digitales prestados a través de internet, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. Este hecho generador fue ampliado en su alcance por el Decreto Legislativo 970 de enero de 2007, el cual estableció que se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales prestados a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet, o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

---

<sup>26</sup> Ídem

<sup>27</sup> Beatriz de La Vega Regifo, Revista 46 del Instituto Peruano de Derecho Tributario: “El Comercio Electrónico y la Tributación”. Febrero de 2008, disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev46\\_BDLVR.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev46_BDLVR.pdf)

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

“A su turno, el Reglamento de la LIR [Ley de Impuesto sobre la Renta] establece que se entiende por servicio digital todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información, enumerando con carácter enunciativo una serie de operaciones que calificarían como servicio digital.”<sup>28</sup>

En nuestra opinión, el hecho que la legislación peruana contemple expresamente las operaciones realizadas a través de internet a favor de usuarios residentes en el país, como renta de fuente nacional, facilita, y deja sin lugar a demasiada interpretación, el hecho generador del impuesto sobre la renta en lo que concierne a estas operaciones. Así, pensamos que una propuesta para gravar las operaciones de economía digital en Colombia debe considerar, como ya se ha hecho en Perú, entre otras, una modificación al artículo 24 del Estatuto Tributario, para incluir como renta de fuente colombiana aquellas operaciones realizadas a través de internet a favor de usuarios o beneficiarios finales residentes en el país.

En América Latina es importante mencionar, además, el caso de Uruguay en donde se incorporó una norma en el presupuesto nacional para los años 2015- 2019, que establece que las entidades residentes, o no residentes, que intervengan directa o indirectamente en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros, o servicios de alojamiento turístico, por parte de personas físicas o jurídicas que no estén debidamente habilitadas para dicha prestación, serán solidariamente responsables por los tributos y las sanciones pecuniarias aplicables a estas últimas.

Las normas citadas parecen tener nombre propio en las aplicaciones de Uber, y Airbnb, y si bien no regulan aspectos impositivos para dichas aplicaciones, sí muestran la conciencia sobre el efecto económico del surgimiento de las mismas.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> *ídem*

<sup>29</sup> Natalia Acosta Casco, “Responsabilidad Tributaria de quienes Intervienen en Transacciones a través de App. Una Primera Aproximación a su regulación y a la Norma Uruguaya”, en Boletín Foro Fiscal Iberoamericano. La Economía Digital y su Tributación, 21 Edición, 2015, disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro\\_fiscal/Foro21\\_2015.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/foro_fiscal/Foro21_2015.pdf).

### 3.1.3. *Australia*

En febrero de 2016 el gobierno australiano introdujo para aprobación parlamentaria el *Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Bill 2017*. Esta iniciativa legislativa pretende gravar con el impuesto sobre los bienes y servicios (*goods and services tax*) el suministro de bienes importados de bajo costo (AU\$ 1.000), a favor de consumidores ubicados en dicho país.

Lo que resulta interesante en materia de economía digital es que, bajo la citada Ley, en ciertas circunstancias, la responsabilidad del impuesto sobre los bienes y servicios, se redireccionaría del proveedor a los operadores de plataformas *online* a través de las cuales consumidores australianos adquieran bienes del exterior. Dichas plataformas se considerarán intermediarios en la operación de compraventa o suministro, y no revendedores, y en dicha calidad serán responsables del impuesto mencionado.<sup>30</sup>

La doctrina internacional parece estar alineada en que, en materia de impuesto sobre las ventas, el hecho a gravar para efectos de las operaciones de economía digital es el consumo. Así las cosas, nuestra propuesta para Colombia, incluirá, en esencia, una consideración en igual sentido.

## 3.2. **La economía digital en Organizaciones Internacionales**

### 3.2.1. *OCDE*

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico- OCDE es, sin duda, uno de los entes internacionales que lidera el análisis de los impactos de la economía digital en materia fiscal. Su más reciente publicación, en 2015, en conjunto con el G-20, es la Acción 1 de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), cuyo alcance es precisamente una evaluación de los desafíos que suponen las operaciones digitales en materia impositiva.

---

<sup>30</sup> PricewaterhouseCoopers, Tax Insights from International Tax Services, “*Australian GST Bill would impose new compliance requirements on non-resident retailers, apply GST to inbound intangibles’ sales*”, 2017, disponible en: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-new-australian-gst-compliance-rules-for-nonresident-retailers.pdf>

El documento mencionado presenta un estudio detallado sobre los impactos de la economía digital en la tributación internacional, los modelos de planeación fiscal agresiva facilitados por las características propias de la economía digital, y las posibles soluciones para contrarrestarlos.

Después de analizar diferentes propuestas para hacer frente a los desafíos de la economía digital, la Acción 1 de BEPS hace una serie de recomendaciones a los países miembros y no miembros, las cuales, junto con las demás acciones que integran el proyecto BEPS, alegan, contribuirán a la eficiencia y la transparencia fiscal internacional.

A efectos del presente trabajo, pues consideramos podría tenerse en cuenta en una propuesta para gravar la economía digital en Colombia, destacamos la recomendación de modificar la definición de establecimiento permanente para incluir una aclaración sobre las actividades que se entienden meramente “auxiliares o preparatorias”, y para incluir también una norma anti-fragmentación, que impida que las empresas desagreguen sus actividades al interior de sí mismas, o a través de la creación de otras empresas. Todo lo anterior, para hacer frente a que los no residentes eviten artificialmente verse inmersos en el concepto de establecimiento permanente.

Sobre esta recomendación es importante tener en cuenta, además, que en el documento publicado por la OCDE se analizó la posibilidad que los diferentes países incluyeran una norma que les permitiera crear un nexo entre las actividades de economía digital, y su respectiva jurisdicción, a través del concepto de “presencia económica significativa”. Dicha recomendación no fue incluida entre las recomendaciones finales, pues la OCDE confía en que el conjunto de las diferentes acciones del proyecto BEPS sean suficientes para contrarrestar los desafíos que presenta la economía digital en materia de fiscalidad internacional. Sin embargo, la Acción 1 de BEPS no cierra la posibilidad a que los países la implementen como un “seguro” adicional. En una propuesta para Colombia, este concepto podría evaluarse.

Destacamos, además, que, en materia de impuesto sobre las ventas, o en general impuestos al consumo, la recomendación de la OCDE, en línea con la doctrina internacional, es que se grave el hecho económico del consumo en la jurisdicción en donde se encuentre ubicado el consumidor.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Consideramos que esta recomendación es aplicable al caso colombiano, y que podrá tener efectos tanto en el impuesto a las ventas, como en el impuesto de industria y comercio.

### 3.2.2. ONU

A pesar de que la Organización de Naciones Unidas ha identificado los desafíos de la economía digital en materia impositiva, el desarrollo más importante, hasta ahora, ha sido las modificaciones a los comentarios del modelo de convención para evitar la doble imposición, introducidas en 2011. En dicha oportunidad los comentarios a la convención reprodujeron aquellos cambios efectuados a los comentarios del modelo de convención de la OCDE.<sup>31</sup> Dichos comentarios surgieron como una reacción al comercio electrónico y sus puntos centrales fueron los siguientes: (i) la caracterización de los ingresos generados por la prestación de cyber-servicios transfronterizos como beneficios empresariales; y (ii) la consideración sobre el hecho que un servidor, y no un sitio web, puede considerarse un establecimiento permanente, si a través del mismo se realizan aspectos esenciales de la transacción transfronteriza, es propiedad o es arrendado por un no- residente, y se mantiene en una locación física por un período de tiempo determinado<sup>32</sup>.

Después de la publicación del reporte final de la Acción 1 de BEPS, en 2016 el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales de la Organización acogió las propuestas de la OCDE y el G20 en materia de BEPS, y propuso cambios tanto al modelo de convención para evitar la doble tributación, como a sus comentarios, los cuales incluyen, entre otros, la aclaración de las actividades de carácter “auxiliar o preparatorio”, y la adición de la sugerida regla anti-fragmentación.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup>UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “*Proposed Changes to the UN Model Tax Convention Dealing with the Cyber-based Services*”, E/C.18/2014/CRP.9/, Ginebra, septiembre 30 de 2014, disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/tenthsession/CRP9\\_CyberServices.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/tenthsession/CRP9_CyberServices.pdf).

<sup>32</sup> Ídem.

<sup>33</sup> UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Proposed BEPS-related Changes to the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. (Report by Coordinator- Ms Carmel Peters)*”, E/C.18/2016/CRP.10, Ginebra, octubre 1 de 2016, disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM\\_CRP10\\_-beeps.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP10_-beeps.pdf)



### 3.2.3. *Unión Europea*

El pasado 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea anunció sus propuestas para gravar las actividades empresariales digitales en sus Estados miembro. Nos centraremos en la propuesta No. 1, que trata de una reforma común de las normas de la Unión Europea relativas al impuesto sobre las sociedades.

Reconociendo el incuestionable aporte de la economía digital a la economía de la Comunidad, y la necesidad y conveniencia de convertir a Europa en un mercado abierto para las empresas que desarrollan sus actividades a través de plataformas digitales, la Comisión desarrolló y propuso el concepto de “significativa”. Dicho concepto permite gravar los beneficios que se generen en cada uno de los territorios de sus Estados miembros, aunque la empresa que los percibe no tenga presencia física en dicho país.<sup>34</sup>

Bajo en concepto de “presencia digital significativa” la Comisión Europea busca que las empresas que desarrollan sus operaciones a través de plataformas electrónicas declaren y graven los beneficios que perciben en el Estado en que “lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales”.<sup>35</sup>

Para crear el nexo entre las empresas y el territorio en cual se lleva a cabo dicha “interacción significativa”, la Comisión propuso tres criterios, pero bastará con que la empresa que opere bajo una plataforma electrónica cumpla uno de ellos para que se considere que tiene “presencia digital” o “establecimiento permanente virtual” en el territorio de un Estado miembro.

Así las cosas, se considera que una plataforma digital tiene “presencia digital” en un Estado miembros de la UE si cumple uno de los siguientes criterios:

- Supera el umbral de 7 millones de euros de ingresos anuales en un Estado miembro;

---

<sup>34</sup> Comisión Europea, “Fiscalidad Digital: la Comisión propone nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE.”, Comunicado de Prensa, disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-2041\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_es.htm). Fecha de consulta: 7 de octubre de 2018.

<sup>35</sup> Ídem

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

- Tiene más de 100.000 usuarios en un Estado miembro durante un ejercicio fiscal;
- En un ejercicio fiscal se generan más de 3.000 contratos de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios.

Este concepto de “presencia digital significativa”, es más preciso en la definición de los criterios objetivos que lo conformarían que el concepto de “presencia económica significativa”, incluido en una versión inicial de la Acción 1 de BEPS. Para efectos del presente trabajo, coconsideramos que el concepto de “presencia digital” adaptado a los requerimientos de Colombia, puede ser útil en una propuesta para gravar la economía digital en el país. Exploramos la figura de la “presencia digital significativa” un poco más a fondo en el capítulo dedicado al impuesto sobre la renta.

### **3.3. Desarrollo en Colombia**

#### *3.3.1. El Concepto de Establecimiento Permanente en comparación con el Concepto de Establecimiento Permanente Digital*

##### *Establecimiento Permanente*

El concepto de Establecimiento Permanente es relativamente nuevo en Colombia, aparece por primera vez en el ordenamiento interno cuando la ley 1607 de 2012 introdujo el artículo 20-1 del Estatuto Tributario y lo definió como (...) “*un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad.*” (...)”<sup>36</sup> El mismo

---

<sup>36</sup> Art. 20-1. Establecimiento permanente.

\* -Adicionado- Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

artículo define que estos establecimientos permanentes podrán ser las sucursales de una empresa extranjera, cuando una persona natural actúe en nombre de una empresa del exterior, siempre que se entienda dentro de lo descrito en el mencionado artículo, y que no habrá establecimiento permanente en los eventos en que el agente o representante de la empresa del exterior desarrolle actividades auxiliares o preparatorias en Colombia, y cuando dichas empresas realicen sus actividades a través de un corredor o agente independiente, siempre y cuando estos se encuentren actuando dentro del giro ordinario de su actividad.

Además, el decreto reglamentario 3026 de 2013 amplía el concepto aclarando que se entenderá por Empresa Extranjera el *“ejercicio, por parte de una persona natural sin residencia en Colombia o de una sociedad o entidad extranjera, de cualquier negocio o actividad, y comprende tanto el ejercicio de profesiones liberales como la prestación de servicios personales y la realización*

---

Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el parágrafo segundo de este artículo.

Par 1. No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad.

No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este parágrafo.

Par 2. No se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.

\* -Adicionado- Parágrafo 3. las oficinas de representación de sociedades reaseguradoras del exterior no se consideran un establecimiento permanente.

*de actividades de carácter independiente.*”; y que se considerará que existe un lugar fijo de negocios cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. *“La existencia de un lugar de negocios en Colombia;*
2. *Que dicho lugar de negocios cumpla con la condición de ser fijo, es decir, que esté ubicado en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y*
3. *Que a través de dicho lugar fijo de negocios una empresa extranjera realice todo o parte de su actividad”*

En el mismo Decreto se determina que las personas naturales o empresas extranjeras sin residencia en Colombia, pero que tengan un establecimiento permanente en el país, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en el país de conformidad con sus rentas y ganancias de fuente nacional que sean atribuibles a esos establecimientos permanentes, además de aquellas que perciban directamente.

En consecuencia, los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras deberán cumplir con lo siguiente:

1. Tener un domicilio fiscal, de conformidad con el artículo 5 del Decreto 3026 de 2013<sup>37</sup>
2. Serán sometidos a la retención en la fuente correspondiente por los agentes de retención<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 5°. Domicilio fiscal de los establecimientos permanentes.** Para efectos tributarios, el domicilio en el país de los establecimientos permanentes de las personas naturales sin residencia en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras, será el que a continuación se señala:

a). En el caso del establecimiento permanente que se configura cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúa por cuenta de una empresa extranjera, y tiene o ejerce habitualmente en el territorio nacional poderes que la facultan para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa, el domicilio fiscal del establecimiento permanente será el mismo que dicha persona tenga o esté obligada a tener en el territorio nacional;

b). En los demás casos, sin perjuicio de lo establecido en artículo 579-1 del Estatuto Tributario, el domicilio fiscal será aquel que corresponda al lugar principal en el cual la empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad en Colombia.

<sup>38</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 6°. Retención en la fuente por pagos o abonos en cuenta a favor de personas naturales sin residencia en Colombia o sociedades o entidades extranjeras con establecimiento permanente.** Los agentes de retención que realicen pagos o abonos en cuenta a favor de personas naturales sin residencia en el país o de sociedades o entidades extranjeras que tengan uno o más establecimientos permanentes en el país deberán practicar la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios que corresponda a dichos pagos o abonos en

3. Deberán presentar declaración de por las rentas y ganancias de fuente nacional atribuibles al establecimiento permanente o sucursal.<sup>39</sup>

---

cuenta, a las tarifas y en las condiciones aplicables a los residentes y sociedades nacionales, siempre que dichos pagos o abonos en cuenta correspondan a rentas atribuibles al establecimiento permanente en Colombia.

Los pagos o abonos en cuenta a favor de personas naturales sin residencia en el país o de sociedades o entidades extranjeras, que tengan establecimiento permanente en el país, que correspondan a rentas o ganancias ocasionales percibidas directamente por la persona natural o sociedad o entidad extranjera y que no sean atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia, estarán sometidos a la retención en la fuente a que se refieren los artículos 406 y siguientes del Estatuto Tributario, o a las normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan. Se entenderán cobijados por este tratamiento los pagos o abonos en cuenta que no correspondan a rentas atribuibles al establecimiento permanente en el país, realizados por el mismo establecimiento permanente a favor de la persona natural sin residencia en el país o de la sociedad o entidad extranjera de la que es establecimiento permanente.

**Parágrafo 1°.** Para efectos de lo señalado en el presente artículo y con el fin de facilitar la práctica de las retenciones en la fuente a las personas naturales sin residencia en el país y a las sociedades o entidades extranjeras que tengan establecimiento permanente en el país, dichas personas, sociedades o entidades deberán identificarse ante el agente de retención de la forma indicada en el primer inciso del artículo 10 del presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de que la calidad de Establecimiento Permanente del beneficiario del pago o abono en cuenta sometido a retención en la fuente pueda ser verificado directamente por el agente de retención en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

**Parágrafo 2°.** Sin perjuicio de que el contribuyente demuestre lo contrario, se entiende que todo pago o abono en cuenta a favor de una persona natural sin residencia en el país o de una sociedad o entidad extranjera que tenga establecimiento permanente en el país, corresponde a un pago o abono en cuenta hecho directamente a favor de la persona natural o sociedad o entidad extranjera.

<sup>39</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 7°. Declaración impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales sin residencia en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras.** Las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades o entidades extranjeras que, en virtud de lo establecido en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, tengan uno o más establecimientos permanentes en el país o una sucursal en Colombia deberán presentar declaración por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional atribuibles a dichos establecimientos permanentes o sucursal en Colombia, así como por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional percibidas directamente, de conformidad con lo previsto en los artículos 591 y 592 del Estatuto Tributario.

Cuando la persona natural sin residencia en Colombia o la sociedad o entidad extranjera tenga más de un establecimiento permanente o sucursal en el país, deberá presentar una declaración de renta y complementarios por cada establecimiento permanente y sucursal, y en ella deberá consignar las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que les sean atribuibles a cada uno de ellos.

Cuando una persona natural sin residencia en Colombia o una sociedad o entidad extranjera tenga uno o más establecimientos permanentes o una sucursal en Colombia y esté, de conformidad con lo previsto en los artículos 591 y 592 del Estatuto Tributario, obligada a declarar con respecto a las rentas y ganancias ocasionales percibidas directamente y no atribuibles a algún establecimiento permanente o sucursal en Colombia, uno cualquiera de los establecimientos permanentes o la sucursal, a elección de la persona natural o sociedad o entidad extranjera, deberá presentar la declaración correspondiente a dichas rentas y ganancias ocasionales por la persona natural sin residencia en Colombia o la sociedad o entidad extranjera.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

4. Tener RUT <sup>40</sup>
5. Deberá contar con contabilidad separada de los demás establecimientos permanentes o sucursales que tenga la sociedad extranjera en el país. <sup>41</sup>
6. Realizar el análisis de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales. <sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 9°. *Obligación de inscripción en el Registro Único Tributario.*** Las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras están obligadas a inscribir en el Registro Único Tributario (RUT) cada establecimiento permanente o sucursal que tengan en el territorio nacional.

De igual manera, las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras están obligadas a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluida la de declarar por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional percibidas directamente y no atribuibles a algún establecimiento permanente o sucursal en el país, cuando ello proceda de conformidad con lo previsto en los artículos 591 y 592 del Estatuto Tributario.

<sup>41</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 13. *Contabilidad separada para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes y sucursales de sociedades y entidades extranjeras.*** Para efectos exclusivamente fiscales y para los propósitos de la atribución de rentas y ganancias ocasionales a los establecimientos permanentes y sucursales, de conformidad con lo previsto en el parágrafo del artículo 20-2 del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras con establecimientos permanentes y/o sucursal en Colombia deberán llevar una contabilidad separada por cada establecimiento permanente y/o sucursal que tengan en el país.

La contabilidad a la que se refiere este artículo debe estar debidamente soportada en el estudio al que se refiere el artículo anterior y en los documentos que sirvan de soporte externo de las operaciones, actos y hechos registrados en la misma. En dicha contabilidad deberán registrarse las rentas y ganancias ocasionales atribuidas a los establecimientos permanentes y sucursal que provengan de operaciones realizadas tanto con empresas independientes como con empresas vinculadas, así como las relativas a operaciones internas tales como el reconocimiento de capital, pasivos, derechos, obligaciones, la atribución de la propiedad económica de activos usados por el establecimiento permanente con su consecuente depreciación o amortización cuando haya lugar a ello.

**Parágrafo 1°.** Para el registro en la contabilidad separada de las operaciones que le sean atribuidas al establecimiento permanente o sucursal, se aplicarán las normas contenidas en el Estatuto Tributario sobre realización de ingresos, costos y deducciones.

**Parágrafo 2°.** Para los efectos consagrados en el presente artículo, y con el fin de facilitar su reconocimiento e identificación, las operaciones internas que le sean atribuidas al establecimiento permanente o sucursal deben estar igualmente soportadas en documentos, iguales o similares a los que usualmente habría en los casos de operaciones realizadas entre partes jurídicamente diferentes. Dichos documentos soporte deben, además, ser el reflejo del estudio al que se refiere el artículo anterior.

<sup>42</sup> **Decreto 3026 de 2013, Artículo 14. *Análisis para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes de personas naturales sin residencia en Colombia.*** Para efectos de la atribución de rentas y ganancias ocasionales, las personas naturales sin residencia en Colombia con establecimientos permanentes en el país deberán realizar el análisis funcional y fáctico al que se refiere el artículo 12 de este decreto por cada establecimiento permanente que tengan en el país.

Dicho análisis deberá estar debidamente documentado y permitir identificar la atribución de rentas y ganancias ocasionales que provengan de operaciones realizadas tanto con empresas independientes como con empresas vinculadas, así como las relativas a operaciones internas, tales como el reconocimiento de capital, pasivos, derechos, obligaciones, y la atribución de la propiedad económica de activos usados por el establecimiento permanente.

Si bien lo expuesto anteriormente pone de manifiesto el cómo se introdujo al ordenamiento interno el concepto de establecimiento permanente que antes no se encontraba en la legislación tributaria local, cabe resaltar que había habido unos primeros acercamientos a esta definición a través de los convenios para evitar la doble imposición, en los cuales se daba una definición y se establecían reglas específicas sobre el régimen tributario aplicable para las operaciones realizadas a través de establecimientos permanentes.

Un ejemplo de esto es la ley 1261 del 23 de diciembre de 2008, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, en su artículo 5 así (...) *“la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” (...)*<sup>43</sup>

---

Adicionalmente, y para efectos de lo establecido en este artículo, deberá llevarse un registro auxiliar en el que se consigne cada una de las operaciones del establecimiento permanente, incluidas aquellas que le sean atribuibles de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Al final del periodo gravable, y con base en este registro auxiliar, se deberá elaborar un documento auxiliar, que hará las veces de estado de resultados, en el cual se consigne el total de las operaciones del establecimiento permanente. La elaboración de los anteriores documentos comporta la conservación de todo soporte externo o de aquellos que deban elaborarse en ausencia de soportes externos.

<sup>43</sup> **ley 1261 del 23 de diciembre de 2008**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros:
  - a) las sedes de dirección;
  - b) las sucursales;
  - c) las oficinas;
  - d) las fábricas;
  - e) los talleres; y
  - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.
3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:
  - a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses, y
  - b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Como lo menciona el artículo *El establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano ¿improvisación o innovación?*<sup>44</sup>, si bien el Gobierno Nacional en 2012 tomó varios de los elementos del concepto de establecimiento permanente definidos por el modelo OCDE con su modificación del año 2010, y con ello introdujo la aplicación de la regla general de atribución de rentas a los establecimientos permanentes de conformidad con las reglas de precios de transferencia, pareció no tenerse en cuenta los convenios para evitar la doble tributación firmados con anterioridad al 2010, y en los cuáles no se contemplaba la definición actualizada de 2010 de la OCDE. Uno de los elementos diferenciadores entre las definiciones planteadas por los convenios anteriores y el artículo 20-1 radica en la determinación de que para el segundo las rentas de fuente nacional tributarán en Colombia independientemente de si existe o no un establecimiento permanente, mientras que la definición contenida en los convenios está orientada hacia que si no hay un establecimiento

---

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, si esa actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos por cuenta de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

<sup>44</sup> Revista Impuestos No. 180, Nov. – Dic./2013, Pag. 16-21, Autor: José Andrés Romero y Andrés Hernández de León.



## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

permanente al cual atribuirle esas rentas de fuente nacional, el país de la fuente perderá la potestad de gravarlas.

Otro de los principales desafíos que introdujo el artículo 20-1 en su momento, junto con su decreto reglamentario, fue la forma particular de llevar la contabilidad para los establecimientos permanentes, la cual parte del análisis de las operaciones para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes de personas naturales sin residencia en Colombia, lo cual podría generar una diferencia entre los resultados contables y tributarios.

No obstante Colombia ha incluido en su ordenamiento al establecimiento permanente y ha aportado los lineamientos sobre los cuales se ha establecido la tributación de los mismos, es nuestra intención en este trabajo abordar los vacíos que se evidencian con respecto de los nuevos desafíos planteados por la economía digital, y como esto hace fundamental una ampliación a la definición de establecimiento permanente a una donde se incluya el escenario digital.

### *Establecimiento Permanente Digital*

Con la aparición de la Economía Digital se han generado nuevas necesidades impositivas, como lo hemos mencionado en los capítulos anteriores, la comunidad internacional, y en especial la OCDE, no han sido ajenas a estos desafíos. En los comentarios al MCDI de la OCDE de 2014, se abre el escenario para un concepto más amplio de establecimiento permanente, en dónde aparecen como protagonistas los servidores, y por lo tanto se podrá entender que hay establecimiento permanente en donde esté un servidor el suficiente tiempo para considerarse como un lugar fijo.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> **Comentarios al artículo 5 MC OCDE (2014)** «42.1 Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este artículo. 42.2 Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza (véase más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota

---

el servidor. 42.3 La diferencia entre un cbersitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado cbersitio. Por ejemplo, es común que un proveedor de servicios de Internet (ISP) hospede el cbersitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al ISP en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas –software– y los datos requeridos por el cbersitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (véase el párrafo 4 anterior) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su cbersitio y la localización de este último. En tal caso la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación, ya que el cbersitio no se considera un bien tangible. En estos casos, la empresa no puede ser obligada a adquirir previamente un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro. Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de un cbersitio dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el cbersitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto.

42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1. 42.5 Otra cuestión es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegro o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar. 42.6 Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales. 42.7 Otra cuestión se refiere al hecho de que no se considere la existencia de establecimiento permanente cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4. Se ha de examinar caso por caso la cuestión de si las actividades específicas realizadas en tal ubicación entran en el ámbito de aplicación del apartado 4 teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa por medio del susodicho equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían: – Proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes; – hacer publicidad de las mercancías y servicios; – transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones; – recoger datos de mercado para las empresas; – ofrecer información.

42.8 Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, estas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el apartado 4 y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, tal como se analiza en los párrafos 42.2 a 42.6 anteriores, existiría un establecimiento permanente.

42.9 Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos ISP estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar cbersitios u otras aplicaciones –applications– de otras empresas. Para estos ISP la explotación de sus servidores consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Un ejemplo distinto es el de una empresa comercial (a veces denominada ‘e-tailer’ en inglés) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet. En ese caso, tal empresa no se dedica a explotar servidores y el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde esa última sean distintas de las preparatorias o auxiliares. Lo que ha de hacerse en tal caso es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda un cbersitio sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el apartado 4 y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

Aunque la OCDE ha querido ampliar el concepto, se sigue limitando a un único lugar fijo de negocios en donde se lleva a cabo la actividad de la empresa, por lo que aún queda mucho espacio para la especulación en materia tributaria. La Economía digital ha abierto el panorama de tal manera que ya la actividad de una empresa no se lleva a cabo en un solo lugar, puede repartirse la operación y sus intervinientes en diferentes Estados con diferentes regulaciones tributarias, lo que plantea un reto cada vez más grande, sobre todo en el momento de gravar las rentas derivadas de la operación económica que resulte.

La Economía digital abre las puertas a replantear todo el concepto de establecimiento permanente, y al constar de elementos tan diferentes a la economía tradicional, este debería abarcarse desde una definición completamente nueva, sin amarrarse al antiguo concepto de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, porque si algo es recurrente en las operaciones digitales es su facilidad de desplazamiento y la variedad de territorios que pueden estar involucrados.<sup>46</sup>

Según Giammarco Cottani, experto italiano en derecho tributario el concepto ampliado de establecimiento permanente “cambió la discusión de la fiscalidad internacional entre el concepto de residencia y el concepto de la fuente. Entonces, en un momento en que han ganado mucha importancia los mercados de los países en desarrollo, donde se va a generar renta por parte de las firmas multinacionales, no se tiene la potestad de gravar esa renta, debido a la existencia de una

---

las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares. 42.10 Un último tema es si el apartado 5 puede llevar a considerar un ISP como constitutivo de un establecimiento permanente. Como ya se ha advertido, es frecuente que un ISP aloje ciber sitios de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el apartado 5 puede llevar a considerar a ese ISP como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de ciber sitios manejados por servidores propiedad de –y explotados por– estos ISP. Aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los ISP no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los ciber sitios porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque éstos se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los ciber sitios de muchas empresas diferentes. Es también evidente que, como el ciber sitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una “persona” tal como se define en el artículo 3, no es aplicable el apartado 5 porque no se puede considerar que exista establecimiento permanente en virtud de que el ciber sitio fuera un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado»

<sup>46</sup> La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales Autor, Telmo Rodríguez Fernández Trabajo de Final de Grado en Derecho (Curso 2013-2014) Facultad de Derecho Universitat Pompeu Fabra [http://www.indret.com/pdf/1139\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/1139_es.pdf)

definición muy formal de establecimiento permanente.”<sup>47</sup>

Colombia, en su más reciente Reforma tributaria, ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, no incluyó esta ampliación a la definición de establecimiento permanente y tampoco abordó de forma directa el tema y los desafíos de la Economía Digital como tal, por ahora es un tema que se mantiene al margen y que pareciera que va a ingresar al escenario nacional a través de los tratados internacionales como lo hizo su predecesor el establecimiento permanente tradicional. <sup>48</sup>

#### **4. ¿CÓMO GRAVAR LA ECONOMÍA DIGITAL EN COLOMBIA? UNA PROPUESTA**

Iniciamos este capítulo bajo las siguientes premisas: (i) una propuesta para gravar la economía digital en Colombia es especialmente relevante para las relaciones comerciales que se lleven a cabo entre residentes y no residentes, salvo lo mencionado más adelante en materia del impuesto de industria y comercio; y (ii) nuestra propuesta para gravar la economía digital en Colombia se basa en crear la obligación para los vendedores de bienes y prestadores de servicios digitales de cumplir con obligaciones tributarias formales y sustanciales cuando quiera que el consumidor de dichos bienes y servicios sea un residente fiscal colombiano.

Este capítulo contiene propuestas en materia de impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas, e impuesto de industria y comercio. Como veremos, el impuesto de industria y comercio presenta una complicación adicional, pues, si se quiere, podríamos hablar de “residentes” y “no residentes” entre diferentes municipios, pero al interior de un mismo territorio nacional.

---

<sup>47</sup> Revista Impuestos No. 200, Mar. – Abr./2017, Pag. 14-27, Autor: Javier Nelson Rojas entrevista a Gianmarco Cottani

<sup>48</sup> El CDI suscrito entre Colombia y el Reino Unido, contempla la definición nueva de establecimiento permanente, enteramente basada en la acción 7 de BEPS

#### 4.1. Impuesto sobre la renta

La siguiente propuesta en materia de impuesto sobre la renta considera lo siguiente: (i) una revisión del artículo 24 del Estatuto Tributario, (ii) una revisión del concepto de establecimiento permanente, de sus actividades auxiliares y preparatorias, y una posible inclusión de una definición de establecimiento permanente digital o “presencia digital”, basada en el cumplimiento de determinados requisitos y umbrales; y (iii) un sistema de retención en la fuente alternativo, que aplicaría en el evento en que no se cumplan los requisitos para que el vendedor o prestador del cobijado por el concepto de “establecimiento permanente digital” o “presencia digital significativa”. Terminaremos el capítulo con un esquema propuesto de depuración de la renta para una persona natural o jurídica no residente en Colombia que desarrolle operaciones de comercio electrónico a favor de consumidores colombianos.

##### 4.1.1. *Una revisión del artículo 24 del Estatuto Tributario.*

Como se ha mencionado antes, uno de los retos que plantea la economía digital es la capacidad de mantener relaciones comerciales de las que actores no residentes obtienen ganancias, sin la necesidad de mantener una presencia o infraestructura física en la jurisdicción en donde se encuentra el mercado o el consumidor.

El Estatuto Tributario colombiano contiene definiciones para lo que se considera renta de fuente nacional, y para los eventos en que se entiende que un no residente tiene un establecimiento permanente en Colombia, que lo hace sujeto de obligaciones tributarias formales y sustanciales.

El mencionado artículo 24 del Estatuto Tributario establece, en su parte general, que se consideran ingresos de fuente nacional “*los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio (...). También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación (...).* [Subrayado fuera del texto original]. Adicionalmente, menciona una lista de eventos o

situaciones, no taxativas, que constituyen renta de fuente colombiana, la mayoría de las cuales se refieren a la venta de bienes, o la prestación de servicios expresamente ejecutados dentro del país.

Lo establecido en el Estatuto Tributario colombiano tiene sentido, por supuesto, en la medida en que su objeto es precisamente delimitar o diferenciar aquellas rentas de fuente colombiana, de aquellas que no lo son, y establecer así también la facultad o la jurisdicción de la Administración de impuestos nacionales, para exigir las. Sin embargo, la descripción de las rentas de fuente nacional del artículo 24 está evidentemente atada al concepto físico, geográfico del territorio nacional, y por lo tanto, en nuestro concepto, resulta insuficiente de cara a los desarrollos de la economía digital.

Así las cosas, consideramos que una propuesta para gravar la economía digital en Colombia debe incluir una revisión del mencionado artículo, adicionando un numeral que se refiera a las rentas obtenidas por no residentes, en la venta de bienes, o la prestación de servicios, a través de medios digitales u *online*, cuyo consumidor o beneficiario final sea un residente colombiano, y/o, tomando el ejemplo de Perú mencionado anteriormente, cuando el bien o el servicio vendido a través de medios digitales se utilice económicamente, se use o se consuma en el país.

4.1.2. *La revisión del concepto de Establecimiento Permanente o la inclusión del concepto de “presencia digital significativa”.*

*La revisión del concepto de Establecimiento Permanente*

Una de las conclusiones de la Acción 1 de BEPS fue la necesidad de revisar el concepto de establecimiento permanente contenido en el modelo de tratado para evitar la doble tributación de la OCDE, para adoptar medidas que impidieran que, a través de operaciones digitales, y en especial haciendo uso de las excepciones al establecimiento permanente en la forma de actividades “auxiliares o preparatorias”, actores económicos no residentes en un Estado determinado pudieran eludir artificialmente el status de establecimiento permanente, y obtuvieran, por lo tanto, rentas no sujetas a imposición en la jurisdicción en donde se encuentra el mercado que las genera. Por esto, la Acción 7 de BEPS tiene como objetivo la modificación del artículo 5 del modelo de convención de la OCDE, (i) estableciendo una interpretación un poco más rígida en cuanto a lo que debe entenderse como actividades “auxiliares o preparatorias”, es decir, una modificación al apartado 4; (ii) introduciendo

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

un apartado 4.1 al mencionado artículo que contiene una norma anti-fragmentación; y (iii) modificando los comentarios que sirven como base de interpretación del artículo 5 para reflejar lo anterior.

El cambio al apartado 4 del artículo 5 consiste principalmente en eliminar la expresión “*de carácter auxiliar o preparatorio*” del literal e), y la expresión “*a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar y preparatorio*” del literal f), e incluir una referencia general para todos los literales que establezca que todas las actividades descritas en el apartado 4, es decir, del numeral a) al f) no serán considerados establecimientos permanentes “*a condición de que esa actividad, o en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.*”

Por su parte, la norma anti-fragmentación, que se introduce con el apartado 4.1., impediría que una empresa no residente, o dos empresas “estrechamente relacionadas” utilicen las “actividades auxiliares o preparatorias” para fragmentar un negocio cohesionado en varias operaciones, alegando que cada una constituye por sí misma una actividad auxiliar o preparatoria, evitando artificialmente tener un establecimiento permanente en un Estado contratante.

Aun cuando la Acción 7 de BEPS no hace mayor referencia a operaciones de economía digital, pues solo las menciona expresamente en uno de los comentarios al artículo 5 que modifica, consideramos que la precisión sobre las actividades que revisten un carácter auxiliar o preparatorio y la introducción de una norma anti-fragmentación a la legislación fiscal colombiana puede resultar un complemento útil para evaluar las operaciones de comercio electrónico como un negocio cohesionado, y así, a través de la imposibilidad de los actores no residentes de argumentar la realización de actividades auxiliares y preparatorias que de facto no lo son, lograr que dichos actores queden cubiertos por el concepto de establecimiento permanente, y por lo tanto sujetos a las obligaciones de carácter fiscal que de dicho concepto se derivan.

Por otra parte, la Acción 1 de BEPS no consideró necesario crear normas en las legislaciones locales que establecieran una definición de establecimiento permanente para efectos digitales. Sin embargo, como lo mencionamos en un capítulo precedente, tampoco cerró la puerta a que los Estados

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

pudieran adoptar alguna clase de definición en dicho sentido como un seguro adicional. En nuestra opinión, el concepto de establecimiento permanente, como existe hoy en la legislación colombiana, aún se encuentra limitado al “lugar fijo de negocios”, es decir, al concepto de espacio físico determinado, que lo hace, a nuestra manera de ver, también insuficiente frente a las operaciones de economía digital.

Es por esto que nuestra propuesta para gravar la economía digital en Colombia considera también la adopción de una definición específica de establecimiento permanente digital, concepto al que se había acercado una versión previa del reporte final de la mencionada Acción 1 de BEPS. Dicha definición tendría su base en los conceptos de “actividades totalmente desmaterializadas”, y “presencia virtual significativa” como se entendieron en dicho documento preliminar, y, por lo tanto, proponemos una redacción en líneas de lo siguiente: *“se entenderá que existe establecimiento permanente digital en el país cuando un ente económico no residente realice actividades totalmente desmaterializadas a favor de residentes colombianos, y dicho ente económico tenga en el país una presencia virtual significativa.”*

La OCDE propone los siguientes criterios para identificar si un ente económico realiza actividades totalmente desmaterializadas. Consideramos útil el análisis de estos para una propuesta para gravar la economía digital en Colombia:

- a. “La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.
- b. Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono
- c. Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.
- d. Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.
- e. Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.



## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

- f. El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.
- g. El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas”.<sup>49</sup>

Otro de los criterios podría ser que la entrega de los bienes o la prestación de los servicios puede consumarse igualmente a través de medios digitales, o físicamente como en una operación de comercio tradicional.

Por otro lado, de acuerdo con los lineamientos de la OCDE, se entendería que un ente económico tiene presencia virtual significativa cuando:

- a. Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales desmaterializados entre el ente no residente y un cliente residente en Colombia para efectos fiscales-.
- b. Los bienes o servicios digitales se utilicen o consuman en Colombia,
- c. Los clientes ubicados en Colombia efectúen pagos sustanciales a favor del ente económico como contraprestación por las obligaciones derivadas del suministro de bienes o servicios digitales.
- d. Una sucursal de la empresa ubicada en Colombia desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa<sup>50</sup>.

Así las cosas, nuestra propuesta para gravar la economía digital en Colombia incluye, o bien una modificación al artículo 20-1 del estatuto tributario para adicionar lo descrito, o bien su inclusión vía un artículo independiente.

---

<sup>49</sup> OCDE/G20, “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar, 2014. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>”

<sup>49</sup> *Ibidem*.

<sup>50</sup> *Ibidem*

Los elementos cuantitativos de la definición de presencia virtual significativa tendrían que ser objeto de regulación adicional, con base en estudios de carácter económico que permitieran poner un límite cierto o cuantificable a lo que se entiende por un “número significativo de contratos”, o “pagos sustanciales”. En el aparte siguiente del presente trabajo nos referiremos a algunos aspectos que deben tenerse en cuenta en relación con la determinación de estos elementos cuantitativos o umbrales.

### *La inclusión del concepto de “presencia digital significativa”*

Como quedó dicho en los capítulos intrioductorios del presente trabajo, la Comunidad Europea recientemente desarrolló el concepto de “presencia digital significativa” y, en la propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea, definió los tres criterios objetivos que deben tenerse en cuenta para determinar si una empresa o plataforma digital que desarrolla su actividad a través de medios electrónicos tiene una “presencia digital significativa” en los Estados miembro de dicha Comunidad. Dichos criterios se refieren a: (i) los ingresos generados por dichas empresas o plataformas en un Estado miembro durante un período impositivo; (ii) el número de usuarios de las plataformas digitales en un Estado miembro, y (iii) el número de contratos celebrados con usuarios de Estados miembros durante una vigencia fiscal. Cabe destacar que los tres criterios enunciados tienen por objeto *“determinar la “huella digital” de un negocio en una jurisdicción (...). Deben reflejar la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios, la participación del usuario y las contribuciones del usuario, así como el valor creado por los usuarios para esas empresas.”*<sup>51</sup>

Una propuesta alternativa a la revisión y modificación del concepto de establecimiento permanente puede ser la adopción del concepto de “presencia digital significativa” y la consecuente obligación para el no residente que cumpla con los criterios que la integran de cumplir en Colombia con las obligaciones tributarias sustanciales y formales de un establecimiento permanente o sucursal de sociedad extranjera. Esto implicaría, claro, que el vendedor del bien o el prestador del servicio

---

<sup>51</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen las normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”, número 2018/0072 (CNS), Bruselas, 21 de marzo de 2018, pág. 8, fecha de consulta: 21 de marzo de 2019, disponible en: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

digital podría hacer una depuración de las rentas obtenidas en el país, restando de los ingresos obtenidos los costos y gastos atribuibles al mantenimiento, la mejora, la protección y la explotación de los activos intangibles que le permitan generar dichos ingresos. Como es lógico, los criterios para determinar si una persona natural o jurídica no residente, o plataforma digital, tiene “presencia digital significativa” en Colombia tendrían que adaptarse a la realidad de la economía o el mercado nacional dependiendo de los diferentes bienes y servicio ofrecidos.

En relación con lo anterior, en la propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea- *“por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa”*- se advierte que para cada uno de los criterios de la presencia digital significativa (es decir, número de usuarios, monto de los ingresos, y número de contactos) se deben fijar umbrales diferentes que resulten aplicables a cada uno, pues no es equiparable, por ejemplo, el número de usuarios y el número de contratos, teniendo en cuenta que este último se refiere a los contratos celebrados con empresas, y no con individuos, para la celebración de operaciones digitales. El número de contratos deberá ser entonces inferior al número de usuarios. Asimismo, habrá que considerarse el tipo o modelo de negocio empresarial que se desarrolla a través de las plataformas digitales, pues *“algunos pueden tener una gran base de usuarios, mientras que otros pueden tener una base de usuarios más pequeña, pero aun así pueden tener contribuciones significativas de los usuarios si cada usuario individual contribuye un gran valor.”*<sup>52</sup>

En relación con el umbral de los ingresos, la Unión Europea ha manifestado que, en razón del principio de proporcionalidad, este debe fijarse teniendo en cuenta el costo que implicaría el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la operación de un establecimiento permanente, de manera que dicho umbral sirva para excluir los casos en los que los ingresos o beneficios obtenidos por una empresa o plataforma digital en una jurisdicción determinada sean inferiores a los costos asociados al cumplimiento de las obligaciones fiscales de dicha empresa o plataforma en la conducción de sus operaciones. Así también, el número de usuarios debe ser el resultado de dividir el monto de sus ingresos por el ingreso medio por usuario.<sup>53</sup> A manera de ejemplo de esto último, si una empresa obtiene beneficios por 100 millones de pesos y su ingreso medio por usuario es de 20

---

<sup>52</sup> Íbidem

<sup>53</sup> íbidem

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

mil pesos, el umbral de usuarios debe fijarse teniendo en cuenta que el número de usuarios aproximado de los servicios digitales prestados por dicha empresa es de 5.000. Lo anterior no implica que deban fijarse umbrales diferentes para cada tipo de servicio digital prestado, sino que explica la metodología sugerida para la determinación de los mismos. La fijación de los umbrales deberá, además, considerar la relación o las consecuencias que se deriven de dicha fijación frente a los demás Estados de la región.

La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea, después de hacer los análisis respectivos, fijó los siguientes umbrales, y por lo tanto al cumplirse uno o varios de estos se entiende que existe una presencia digital significativa en la jurisdicción de un Estado miembro: (i) en relación con el monto de los ingresos, cuando los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales en una jurisdicción superan los 7 millones de Euros (EU\$7.000.000) en un período impositivo; (ii) en relación con el número de usuarios, cuando dicho número en una jurisdicción sea superior a 100.000 en un período impositivo; y (iii) en relación con el número de contratos, cuando este supere 3.000 en un período impositivo.

En aras de tener un criterio objetivo para el caso colombiano, y en tanto se obtiene más información en relación con los ingresos de los prestados de servicios digitales a favor de usuarios residentes colombianos, proponemos que el umbral relativo al monto de los ingresos se fije teniendo en cuenta el criterio de la misma naturaleza establecido para determinar quiénes pueden ser calificados en Colombia como autorretenedores para efectos del impuesto sobre la renta. En relación con el número de usuarios, y tomando como base el resultado de realizar una operación de proporcionalidad entre el número de habitantes de la Unión Europea y el número de habitantes de Colombia, proponemos que el umbral en cuanto al número de usuarios sea de 10.000, y, finalmente, que el umbral en cuanto al número de contratos sea de 300, teniendo en cuenta la misma relación establecida entre estos dos últimos criterios en la propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea.

En todo caso, en una propuesta para incluir un concepto de “establecimiento permanente digital” o la adopción del modelo de la “presencia digital significativa” se debe considerar que los trámites de inscripción en el RUT, y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias formales

y sustanciales equiparadas a un establecimiento permanente o sucursal de sociedad extranjera puede representar, no solo un costo importante en términos monetarios, sino una carga operativa exigente para los vendedores y prestadores de servicios digitales, por lo que podría tener un efecto desincentivador para operaciones de comercio electrónicas a favor de usuarios que tengan la calidad de residentes fiscales en el Colombia.

#### *4.1.3. Un sistema de retención en la fuente*

Si se adoptara la efectivamente una modificación al concepto de establecimiento permanente para incluir actividades digitales o se incluyera una norma específica al respecto, los no residentes que cumplieran con dicho estatus estarían sujetos a las obligaciones formales y sustanciales que en materia fiscal se disponen para los establecimientos permanentes en los términos del Decreto 3026 de 2013. Lo mismo pasaría en nuestra propuesta si se optara por introducir en la legislación colombiana el concepto de “presencia digital significativa”.

Ahora, en el evento en que un no residente no cumpla con los requisitos para tener un establecimiento permanente digital en términos de actividades desmaterializadas y presencia virtual significativa o no cumpliera con ninguno de los criterios de la “presencia digital significativa”, aún existiría la posibilidad de gravar las operaciones de economía digital que se realizaran a favor de consumidores residentes colombianos bajo las disposiciones de un artículo 24 que contemplara dichas rentas como ingresos de fuente nacional. Es ahí cuando las disposiciones en materia de retención en la fuente cobran relevancia, y en donde deben diferenciarse las operaciones B2B, B2C o C2C descritas en los capítulos introductorios del presente trabajo.

A efectos de lo anterior, debería considerarse la posibilidad de introducir en la legislación tributaria colombiana una disposición en materia de retención en la fuente para los no residentes que enajenen bienes o presten servicios a través de medios electrónicos a favor de usuarios o clientes residentes en Colombia. Esto podría hacerse, por ejemplo, introduciendo un nuevo artículo al capítulo del estatuto tributario que trata de pagos al exterior en donde se establezca que sobre el valor nominal de los pagos que se realicen a favor de no residentes por concepto de enajenación de bienes o prestación de servicios a través de medios digitales estarán sujetos a retención en la fuente por

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

concepto de impuesto sobre la renta a una tarifa del 20%. La tarifa del 20% tiene su razón en el concepto de “no discriminación” que mencionamos cuando hicimos referencia al *Internet Freedom Act*, pues sería la misma tarifa hoy aplicable a pagos hechos al exterior por concepto de honorarios, regalías, compensaciones por servicios personales, consultorías, servicios técnicos y asistencia técnica, e incluso equiparable a la tarifa de conceptos residuales.

Otro de los aspectos a considerar en un sistema de retención en la fuente sería si la retención practicada sobre los pagos realizados por concepto de venta o prestación de servicios a través de medios digitales constituiría para el actor no residente de la operación su impuesto final en Colombia, como es el caso de las retenciones practicadas en virtud de los artículos 407 a 411 del estatuto tributario, o si, por el contrario, dicho actor debería tener la obligación de presentar una declaración de renta en Colombia, y el derecho correlativo de incluir en dicha declaración no solo los ingresos que obtuvo en Colombia por concepto de dichas operaciones, sino los costos y gastos asociados a los mismos, los cuales podrían establecerse en la forma de un porcentaje igual a la proporción que los ingresos de fuente nacional representen en sus ingresos totales. En este último caso podría establecerse que la retención a practicar tuviera una tarifa inferior.

Para definir lo anterior podría considerarse, en nuestra opinión, la inclusión de una regla de mínimos, o máximos sobre el valor de la operación. En otras palabras, una norma que estableciera que si una operación está por debajo de un monto definido en UVTs, la retención en la fuente practicada fuera el impuesto final, y por el contrario, si superara dicho monto, el vendedor o prestador del servicio no residente estuviera obligado a presentar una declaración de renta en Colombia, en la cual podría incluir los costos y gastos asociados a la operación, teniendo como soporte un estudio de activos, riesgos y funciones asumidas por dicha entidad relacionados con la operación realizada.

Ahora, en materia de las diferentes clases o modelos de operaciones que pueden presentarse en el marco de la economía digital, tenemos los siguientes comentarios:

Consideremos primero las operaciones B2B. Estas tratan de operaciones entre dos personas jurídicas, una residente para efectos fiscales en Colombia que es el consumidor del bien o servicio digital, y una no residente que es el enajenador, o prestador del servicio. Este modelo podría describir,

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

por ejemplo, una clásica operación de venta de una licencia para utilizar un software determinado, o la prestación de servicios de actualización del mismo, todo a través de internet. En este caso, el consumidor colombiano actuaría como agente de la retención en la fuente propuesta.

Por otra parte, en las operaciones B2C actuaría un cliente o consumidor residente para efectos fiscales en Colombia, y una compañía no residente prestadora o enajenadora de un bien o servicio digital. Este podría ser el caso, por ejemplo, de NETFLIX. Las personas naturales en Colombia, por lo general no actúan como agentes de retención, y en todo caso sería operativamente imposible pretender que así lo hicieran. Sin embargo, considerando que los pagos que las mencionadas personas naturales hacen a estas compañías o plataformas son realizados, en la mayoría de las ocasiones, con cargo a una tarjeta de crédito, nuestra propuesta incluye que la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito sea la que actúe como el agente de retención.

Finalmente, consideramos las operaciones C2C. El clásico ejemplo puede ser el de las plataformas que ofrecen la posibilidad de realizar pagos entre consumidores de bienes y servicios por internet, tales como PAYPAL O PAY- U. En este caso, podrían presentarse dos situaciones: (i) o bien el consumidor y residente para efectos fiscales colombianos es una persona natural, (ii) o bien es una persona jurídica. En la primera, recurriríamos nuevamente a la entidad emisora de la tarjeta de crédito para que actuara como agente de retención, mientras que en la segunda sería la persona jurídica nuevamente la que, como en las operaciones B2C practicara la retención en la fuente mencionada. Sería, en todo caso, responsabilidad de la entidad emisora de la tarjeta de crédito con la que se realice el pago la encargada de verificar si el titular de la misma tiene una u otra calidad para determinar su propia responsabilidad como retenedor.

Vale la pena mencionar, en todo caso, que, tal como suele suceder cuando cualquier producto se grava con el impuesto sobre las ventas y como quedó dicho también para la consideración de una propuesta de incluir en la legislación el concepto de “establecimiento permanente digital” y el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales, la introducción de un sistema de retención en la fuente puede tener como consecuencia el desincentivo de las operaciones de comercio electrónico a favor de usuarios colombianos, y/o el encarecimiento de los bienes ofrecidos o los servicios prestados.

#### 4.1.4. Esquema propuesto de depuración de la renta

Para terminar el presente capítulo, incluimos, a modo de resumen y ejemplo, un ejercicio básico de depuración de la renta e impuesto a cargo para un persona natural o jurídica no residente que realizara operaciones de comercio electrónico, o venta de bienes y servicios a través de internet, a favor de usuarios residentes colombianos:

<b>Ingresos</b>	
Ingresos brutos operacionales	Se considerarán rentas de fuente nacional las obtenidas por no residentes, en la venta de bienes, o la prestación de servicios, a través de medios digitales u <i>online</i> , cuyo consumidor o beneficiario final sea un residente colombiano.
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	Devoluciones solicitadas por los clientes y usuarios de los bienes y servicios digitales, residentes colombianos
<b>Total ingresos netos</b>	
<b>Costos</b>	
Costo de ventas y prestación de servicios	Costos asociados con las rentas de fuente nacional obtenidas en la venta de bienes o la prestación de servicios a través de medios digitales, cuyo consumidor o beneficiario final sea un residente colombiano, los cuales podrían establecerse en la forma de un porcentaje igual a la proporción que los ingresos de fuente nacional representen en sus ingresos totales.
<b>Total costos</b>	
Gastos operacionales	Gastos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios digitales a favor de usuarios residentes colombianos.
Otras deducciones	Gastos asociados, por ejemplo, a servicios de publicidad relacionados con las rentas de fuente nacionales obtenidas en la venta de bienes y prestación de servicios digitales a favor de usuarios colombianos.
<b>Total deducciones</b>	
<b>Renta líquida o pérdida del ejercicio</b>	
<b>Impuesto a cargo</b>	
<b>Retenciones en la fuente</b>	Las practicadas al vendedor del bien o prestador del servicio digital en las operaciones realizadas a favor de usuarios residentes colombianos.
<b>Saldo a pagar por impuesto o saldo a favor.</b>	



#### 4.2. Impuesto sobre las ventas

El proyecto resolución del ocho (08) de Junio de dos mil dieciocho (2018) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, busca desarrollar las modificaciones incluidas en el artículo 437-2 de la reforma tributaria de 2016<sup>54</sup> y que, por lo tanto, a través de este proyecto resolución se propone “un procedimiento simplificado que facilite presentar y pagar la declaración del impuesto sobre las ventas a los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto”.

Este procedimiento comprende el deber de declarar y pagar el impuesto, y por lo tanto la DIAN habilitará unos mecanismos de inscripción especial en el Registro único Tributario RUT, de obtención de firma electrónica, de pago internacional, un formulario individual de presentación de la declaración. Serán responsables y sujetos obligados al procedimiento único simplificado de IVA, los prestadores de servicios desde el exterior que no tengan residencia o domicilio en Colombia que se encuentren gravados con el Impuesto sobre las ventas en Colombia y que no estén dentro de la obligación de practicarles la retención del artículo 437-2 numeral 3. El mismo proyecto propone una periodicidad bimestral de declaración y pago

Por otro lado, el artículo 437-2 del Estatuto Tributario en su numeral 8, establece que estarán sujetos a retención por parte de las entidades emisoras de tarjetas de crédito y debido, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designa la DIAN, los prestadores desde el exterior de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

- *Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).*
- *Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles.*
- *Suministro de publicidad online.*

---

<sup>54</sup> Artículo 437-2 Estatuto Tributario, “la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones entre ellas las de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios se encuentren gravados”.

- *Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.*

Si bien la obligación existe desde el 1 de Julio de 2018, y las empresas prestadoras de servicios digitales han comenzado a cobrar el IVA, aún el procedimiento encuentra vacíos en determinadas situaciones, como por ejemplo la determinación precisa de cuando aplicaría la retención por parte de las entidades emisoras de tarjetas de crédito, que aun aparece como un mecanismo residual a la declaración, es decir, si un Colombiano compra un servicio de los descritos anteriormente, pero se encuentra en el extranjero en ese momento, ¿aplicaría la retención del IVA?

#### 4.2.1. *Hecho generador*

<b>Art. 420 del Estatuto Tributario</b>	<b>Propuesta</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Venta de bienes en el territorio Nacional.</li> <li>• Venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.</li> <li>• La prestación de servicios en el territorio nacional</li> <li>• Importaciones de bienes corporales</li> <li>• Circulación, venta u operación de juegos de azar</li> <li>• Los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mantener la definición actual y agregar los siguientes apartados:</li> <li>• Venta a través de <i>Establecimientos permanentes digitales con presencia virtual significativa</i> de bienes materiales que sean consumidos en su totalidad en el territorio nacional.</li> <li>• Prestación de servicios a través de <i>Establecimientos permanentes digitales con presencia virtual significativa</i> que sean aprovechados en el territorio nacional.</li> </ul>

domicilio, permanente, actividad económica en el territorio nacional	establecimiento o la sede de su actividad económica en el territorio nacional
---	--

A nuestro modo de ver ampliar las bases para el hecho generador del IVA con la introducción del Parágrafo 3 en el artículo 420 del Estatuto Tributario, este supone una introducción a la legislación colombiana de la definición de Establecimiento permanente digital como lo hemos mencionado anteriormente. En el evento en que se incluya en el ordenamiento este concepto de establecimiento permanente digital, podemos adentrarnos en sus obligaciones formales fiscales, lo que complementaría el proyecto de resolución que traslada la obligación a un no residente y finalmente aumenta la carga al usuario y dificulta la prestación del servicio para el operador extranjero sin presencia en Colombia.

Además de las complejidades que traen las plataformas de servicios, nos encontramos con aquellas en las cuales se realizan actividades de venta, se entenderá “venta” como la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles, estos bienes pueden encontrarse al momento del acuerdo por fuera del territorio nacional, pero serán entregados y aprovechados en territorio colombiano. En el evento que los bienes se encuentren en bodegas en Colombia, esta será considerada una venta de bienes en territorio nacional y de igual modo será considerado hecho generador del IVA aun cuando la transacción se haya perfeccionado a través de una plataforma digital, siempre y cuando esta tenga presencia digital significativa en Colombia.

Por otro lado se entenderá que la prestación de servicios a través de Establecimientos permanentes digitales serán considerados hecho generador del Impuesto cuando estos sean prestados desde el exterior hacia Colombia, es decir que sea materialmente prestado el servicio en otro país pero sea aprovechado en Colombia, en este supuesto podrían categorizarse las asistencias técnicas a través de plataformas digitales, cursos virtuales, consultorías, que si bien se mencionan en el actual artículo 437 del Estatuto tributario, no se evalúa la posibilidad de contemplarlos como un establecimiento permanente digital.

#### 4.2.2. *Base gravable*

No consideramos que deba modificarse la base gravable del Impuesto y podría mantenerse lo establecido en los artículos 447 “*En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación*” (...) y 463 del Estatuto Tributario “*En ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de la transacción*”.

El proyecto Resolución no difiere de la base gravable establecida en el artículo 44 del Estatuto tributario.

#### 4.2.3. *Tarifas*

La ley de financiamiento 1943 del 28 de diciembre de 2018 reitera en el artículo 468 del Estatuto Tributario que la tarifa general vigente de IVA es del 19%, la cual consideramos que debe ser aplicada según la clasificación de las tarifas de acuerdo a los bienes gravados como la contiene actualmente la ley.

#### 4.2.4. *Sujeto Pasivo*

En este punto es preciso mencionar que si bien la norma establece un responsable jurídico del Impuesto, el cual puede pertenecer “los responsables” o “no responsable” de IVA según corresponda,<sup>55</sup> existe el responsable económico principal que es quien asume el impuesto económico, por ahora nos referiremos únicamente al responsable económico.

La ley 1943 de Diciembre de 2018 establece cómo único sujeto a los responsables sin residencia o sin domicilio en Colombia que presten desde el exterior servicios gravados con el impuesto sobre las ventas a sujetos que no estén obligados de practicarles la retención prevista en el

---

<sup>55</sup> De acuerdo con el Artículo 122 de la ley 1943 del año 2018, se derogó el Artículo 499 del E.T., el cual establecía el Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas (IVA), lo cual tiene como consecuencia que para el Impuesto al Valor Agregado solo se tendrá un Régimen de Responsables de IVA y un Régimen de NO Responsable.

numeral 3 del artículo 437 -2 del Estatuto Tributario, lo cual genera espacio a la aparición de interpretaciones de quienes serán estos sujetos, ya que no hay una categoría general dentro de la normatividad actual como lo es el establecimiento permanente digital y que creemos debe existir.

*No Responsables de IVA:*

En el comercio tradicional es relativamente sencillo encuadrar el concepto de que si se trata de un comerciante que cumpla los requisitos del nuevo párrafo 3 adicionado al artículo 437 del ET a través del artículo 4 de la Ley 1943 de 2018, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- Registrarse como no responsable de IVA
- Llevar registro de operaciones diarias.

En este escenario podríamos encuadrar las operaciones C2C que hemos descrito en capítulos anteriores, en dónde dos clientes finales se ponen en contacto para realizar una operación. En este escenario la transacción se estaría realizando entre dos personas naturales sobre las que no recaería la obligación de facturar e incluir el IVA. A nuestro parecer este tipo de operaciones podría llevarse a cabo de dos maneras: Las personas naturales acceden a una plataforma digital en la cual sólo se dan las herramientas para que las personas se pongan en contacto y realicen una operación de comercio (Mercadolibre, E-bay etc.), o una persona natural que venda productos a través de una página de internet.

En este caso el desafío estaría en las plataformas de internet de separar sus usuarios registrados como personas naturales o personas jurídicas, de tal forma que pudiera llevarse un control sobre los mismos, e incluso generar un sistema de alertas al consumidor final para que en el evento que se trate de un usuario “Responsable de IVA” se le advierta al comprador que debe recibir factura y le deben facturar IVA.

Lo anterior considerando un escenario en donde ambos sean personas naturales residentes en Colombia, cuando se trate de operaciones entre extranjeros, no habrá lugar al Impuesto, salvo que se encuadre dentro de uno de los supuestos de Hecho generador descritos anteriormente.

Esto nos lleva a un problema más amplio y es la falta de competencia de la autoridad tributaria para realizar inspecciones a las plataformas digitales administradas por entidades del exterior, y es allí donde el concepto de establecimiento permanente digital con presencia virtual significativa reaparece y cobra relevancia. Al considerarse una de estas plataformas un establecimiento permanente digital en Colombia, la DIAN podrá realizar inspecciones a los controles que tengan estas plataformas con respecto a la clasificación de sus usuarios y la calidad de los mismos (Responsables de IVA – No Responsables de IVA)

*Responsable de IVA:*

El responsable del Impuesto sobre las ventas ante la DIAN cuando no cumpla con las condiciones establecidas en el parágrafo 3 artículo 437 del Estatuto Tributario pertenecerá al grupo de Responsable de IVA y tendrá las siguientes obligaciones:

- Responder por IVA ante la autoridad tributaria
- Facturar y contar con resolución de facturación
- Inscribirse como responsable de IVA en el RUT
- Llevar registro auxiliar de ventas y compras
- Llevar una cuenta mayor o balance
- Declarar<sup>56</sup>

En este segmento podríamos encuadrar las demás operaciones de comercio digital, como son el B2B y el B2C, todo partiendo de la base de que nos encontramos ante un Establecimiento permanente digital responsable del Impuesto sobre las ventas que realiza actividades que se encuadren dentro del Hecho Generador del Impuesto descrito en el punto 4.2.1.

El artículo 437-2 del Estatuto Tributario en su numeral 3 menciona que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios gravados las “personas

---

<sup>56</sup> Artículos 509, 555-2, 617 del Estatuto Tributario

responsables de IVA”, que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.

Desde nuestra aproximación del establecimiento permanente digital, planteamos la posibilidad de que exista esta clasificación por el lado de quien adquiere el servicio o el bien y desde quien lo adquiere o lo recibe, la normatividad actual, en cambio, únicamente establece una categoría y es “personas o entidades que contraten con entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos”, es decir que no importa, para la normatividad actual, la categoría del prestador del servicio.

Desde nuestra óptica, es importante que se abra el espacio no solo para la prestación de servicios, sino también para los bienes, y que al incluirse el concepto de establecimiento permanente digital se complemente con la normatividad actual y complemente los espacios de categorización que dejan sin tratar los artículos y proyectos actuales.

Si bien es cierto que con la reforma tributaria de 2016 se abrió un escenario importante incluyendo el numeral 8 del artículo 437-2 que sigue vigente en la ley 1943 de diciembre 2018, hay que recalcar que aún queda mucho espectro del comercio digital sin ser abordado ya que limita las operaciones a las enunciadas, dejando por fuera del escenario normativo actual el establecimiento permanente digital. Nuestra propuesta es entonces incluir el concepto dentro de los designados agentes de retención.

Finalmente, y como aspecto formal fundamental, nos resta mencionar la declaración. Según el artículo 196 de la ley 1819 de 2016, que modifica el artículo 600 del Estatuto tributario y que sigue vigente con la ley 1943 de 2018, el periodo gravable del IVA será:

*“1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los*

*períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.*

*2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero-abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre.”*

Periodos en los cuales deberán remitir sus declaraciones los considerados establecimientos permanentes digitales.

La resolución determino que para el año 2018 los periodos susceptibles de declaración y pago serán bimestrales: julio- agosto, septiembre- octubre y noviembre- diciembre, indican también que se utilizará el formulario 320 y que para su presentación se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Inscripción en el RUT: a través del Sistema PQSR y denuncias los responsables deberán formalizar su inscripción, actualización y cancelación.
- Obtener Firma Electrónica: la solicitud será automáticamente generada cuando se formalice la inscripción del RUT.
- Presentar y Pagar: se realizará por medio de un mecanismo habilitado a la cuenta internacional del Gobiernos Nacional.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, en cuanto al Impuesto sobre las ventas vale la pena resaltar lo siguiente:

- Habrá lugar a IVA cuando se dé el Hecho generador del Impuesto
- El responsable de ese impuesto será el establecimiento permanente digital que esté realizando la actividad generadora del impuesto
- La tarifa será la contemplada por la legislación colombiana



- Deberán clasificarse los usuarios de las plataformas digitales y las mismas plataformas como pertenecientes al régimen común o al régimen simplificado, y así mismo deberán surtir las obligaciones formales que les ocupen en cada caso
- Deberá realizarse retención en la fuente de acuerdo a los supuestos del artículo 437-2 y cuando exista un establecimiento permanente digital.
- El responsable del Impuesto deberá presentar declaración dentro de los términos establecidos en la ley.

### **4.3. Impuesto de Industria y Comercio**

El impuesto de industria y comercio- ICA- plantea una dificultad adicional en comparación con los impuestos de carácter nacional. Al ser un impuesto municipal, la actualización del hecho generador del impuesto para incluir actividades comerciales, industriales y de servicios realizadas a través de canales electrónicos, deberá ser adoptada dentro de los estatutos de rentas de cada uno de los municipios del país, lo cual implica un ejercicio de socialización y capacitación en materia de economía digital para los concejos municipales.

Igual a como lo sugerimos para el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las ventas, nuestra propuesta para gravar la economía digital en Colombia en materia de ICA comienza con la inclusión, en cada uno de los estatutos de rentas mencionados, de un hecho generador adicional del impuesto que se refiera a la venta de bienes y la prestación de servicios a través de internet, bien sea que dichas operaciones se realicen entre consumidores colombianos (por la razón que explicaremos a continuación), bien sea que se realice por parte de un no residente, a favor de un consumidor colombiano.

La razón por la que sugerimos que el hecho generador del impuesto de industria y comercio contemple tanto (i) las operaciones realizadas entre consumidores colombianos, como (ii) las que se realicen entre un vendedor o prestador de servicios digitales extranjero a favor de un consumidor colombiano, es que este impuesto, en nuestro parecer, genera “extranjerías” dentro de los residentes del mismo territorio nacional, pues los diferentes municipios estarían interesados en que los ingresos

obtenidos por quienes realicen actividades comerciales y de servicios *online* se gravan en unos u otros.

A continuación, presentamos nuestra propuesta para gravar la economía digital en materia de ICA en las operaciones realizadas entre residentes colombianos, y en las operaciones realizadas por vendedores de bienes y prestadores de servicios digitales extranjeros, a favor de residentes fiscales en Colombia.

#### 4.3.1. *Transacciones entre residentes colombianos*

La ley 1943 de diciembre de 2018 no determino nuevas reglas en materia de la operatividad de impuestos en los hechos generador comercial, fabril o de servicios es por ello que se sigue manteniendo la posición de la ley 1819, en su artículo 343, en la cual se fijó las reglas para la actividad comercial, estableciendo en dónde se entendería realizada dicha actividad en diferentes supuestos, y, por lo tanto, definiendo el municipio sujeto activo del impuesto. Así, por ejemplo, determinó que en el evento en que la actividad comercial se desarrolle sin establecimientos de comercio abierto al público, dicha actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfeccione la venta, es decir, en el lugar en donde se acuerde el precio y la cosa vendida.

En materia de comercio electrónico, el artículo 343 dispuso que “*las ventas directas al consumidor a través de correos, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.*” Así, en las transacciones B2B y B2C para el caso del ICA será el vendedor del bien o servicio a través de canales electrónicos el responsable de declarar y pagar el impuesto en el municipio desde donde despache la mercancía al consumidor.

Por lo general, los municipios han implementado sistemas de retención en la fuente para el recaudo anticipado del impuesto de industria y comercio. Para el ICA, cuando se trata de personas jurídicas residentes en el país, el pagador del bien o servicio vendido es quien realiza una retención en la fuente al vendedor, y la declara y paga ante la respectiva autoridad municipal. El vendedor, a su vez, podrá tomar las sumas retenidas e imputarlas a su impuesto a cargo. Este sería el caso para

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

las operaciones B2B realizadas entre residentes colombianos, cuyo manejo no diferiría del tratamiento actual. Sin embargo, tratándose de transacciones B2C, los consumidores personas naturales no actúan como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, por lo que deberá pensarse en alternativas para la práctica de dicha retención, si así debiera hacerse.

Una opción puede ser, pensamos, recurrir de nuevo a las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito para que actúen como agentes retenedores. Sin embargo, también creemos, esto presenta complicaciones para dichas entidades, pues se verían obligadas a verificar la información sobre el lugar de despacho de la mercancía para cumplir con lo dispuesto en el artículo 343 citado, y transferir la retención efectuada al municipio correspondiente. Una carga operativa que puede resultar compleja.

Planteamos entonces una segunda opción: podrían los municipios establecer un sistema de autorretención, en el que las personas jurídicas que realicen el hecho generador estén obligadas a practicar una retención propia en las operaciones de venta de bienes *online*. Así, la obligación de verificar el lugar de despacho de la mercancía sería del mismo vendedor, y, por lo mismo, la obligación de retener y transferir los recursos de dicha retención al municipio respectivo.

En cuanto a la tarifa del impuesto, y de la retención o autorretención, los municipios estarían en libertad de fijarla, dentro de los límites establecidos por la Ley. Sin embargo, sería recomendable, como política, y no como imposición legal por las restricciones constitucionales que eso implicaría, que la tarifa aplicable fuera igual en todos los municipios. Lo anterior, con el propósito de evitar competencias entre los municipios, que pudieran derivar en municipios que optaran por gravar irrisoriamente dichas actividades, u optar por no gravarlas del todo.

En cuanto a la actividad de servicios, el artículo 343 mencionada, reiteró que dicha actividad se entenderá realizada en el lugar en el que efectivamente se efectúe la prestación de los servicios, y estableció excepciones en los casos de actividades de servicios de transporte, de suscripción a internet, y de telefonía móvil. Para los últimos dos casos, la Ley 1819 dispuso que la actividad de servicios se entenderá realizada en el municipio en el que se encuentre ubicado el suscriptor o usuario del servicio respectivo.

Teniendo en cuenta que para la prestación de servicios a través de internet no puede predicarse tampoco una territorialidad, proponemos que los mismos sigan la regla establecida para los servicios de internet y telefonía móvil, es decir, que se entienda que la actividad es realizada por el prestador de los servicios *online* en el municipio en donde se encuentre ubicado el beneficiario o usuario final de los mismos. Así las cosas, será el prestador del servicio, persona jurídica en las transacciones B2B y B2C, quién declarará y pagará el impuesto en cada municipio en donde haya percibido ingresos por la realización de la actividad de servicios través de internet. En lo que se refiere al sistema de retención en la fuente, consideramos que nuestros comentarios para la actividad de comercio en lo que se refiere a las operaciones B2C resultan igualmente aplicables para esta actividad.

Las transacciones C2C a través de internet tienen, por lo general, un elemento adicional, y es el uso de una plataforma o aplicación, ajena los consumidores, que los pone en contacto, o proporciona alguna clase de servicio entre ellos. Son estas plataformas las que, proponemos, sean igualmente sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio. Para esto, el hecho generador del mencionado impuesto deberá incluir los servicios de intermediación prestados a través de internet, y deberá así ser adoptado por los diferentes municipios. El sujeto pasivo del impuesto deberá incluir también a quienes operen dichas plataformas.

El artículo 342 de la Ley 1819 definió la base gravable para algunos servicios de intermediación como son las administradoras y corredoras de bienes inmuebles y los corredores de seguros, estableciendo que la misma corresponde a sus ingresos brutos, entendidos éstos como “*el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.*”

Tratándose de plataformas administradas por personas naturales o jurídicas residentes en el país, serían estas personas las obligadas a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio por los ingresos percibidos, sobre la base definida anteriormente, es decir, sobre el valor de la comisión recibida. Para determinar el lugar de la realización de la actividad gravada, proponemos, que se establezca que dicho lugar será en donde se encuentre ubicada la parte de la transacción a la que, de acuerdo con los términos de uso de la plataforma o aplicación, le corresponda asumir el pago por el

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

uso de la misma, o en su defecto, que el impuesto sea declarado y pagado en partes iguales en los municipios en donde se encuentren ubicadas las personas involucradas.

En cuanto a la retención en la fuente, proponemos que sean las personas naturales o jurídicas residentes en el país y administradoras de las plataformas de intermediación, las obligadas a practicar una autorretención sobre los ingresos percibidos, y efectuar el pago de las mismas al municipio debido.

### 4.3.2. *Transacciones con extranjeros*

Además de las transacciones entre residentes del territorio colombiano, el comercio electrónico plantea otro reto en materia del impuesto de industria y comercio para aquellas operaciones que tengan lugar entre residentes en Colombia, y no residentes.

En una propuesta de cómo gravar la economía digital en Colombia, el hecho generador del impuesto de industria debería contemplar, en nuestro parecer, que las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios a favor de residentes colombianos a través de internet estén gravadas con ICA, de manera que los no residentes que obtengan ingresos producto de dichas actividades estén obligados a su declaración y pago. Esto, nuevamente, deberá ser implementado por Ley, y adoptado así por los diferentes municipios.

Por las similitudes estructurales del impuesto de industria y comercio en relación con el impuesto sobre la renta, consideramos que nuestra propuesta en materia de impuesto sobre la renta puede ser aplicable también al impuesto de industria y comercio, en un nivel municipal, así:

- El impuesto se causaría siempre en el municipio de residencia del consumidor del bien vendido o servicio prestado a través de canales electrónicos.
- Consideramos recomendable la adopción de una regla de mínimos en la que se establezca que desde un monto cierto, expresado en UVTs, de ingresos brutos, número de usuarios, y/o número de contratos, un no residente esté obligado a presentar declaraciones de impuestos de industria y comercio en los municipios en donde perciba beneficios. El mínimo de ingresos

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

debe ser una suma considerable para que no desincentive el comercio electrónico. El no residente que no cumpla con el mínimo de ingresos referido, tendrá la retención en la fuente que se le practique como su impuesto final.

- Deberá adoptarse un sistema de retención en la fuente para las operaciones realizadas con no residentes. En las transacciones B2B, el consumidor residente en Colombia, persona jurídica, sería el encargado de practicar la retención en la fuente aplicable a la transacción. En las transacciones B2C y C2C deberá recurrirse, proponemos, a las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito a las cuales se cargue el monto de las operaciones realizadas, para que sean éstas las que actúen como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio causado. Dichas entidades declararían y pagarían el impuesto en el municipio de residencia del titular de la tarjeta.

Para terminar este capítulo de impuesto de industria y comercio, queremos hacer una breve referencia al Acuerdo 66 de 2017 del Concejo Municipal de Medellín, pues lo consideramos un avance importante en materia de regulaciones locales de carácter tributario para operaciones propias de la economía digital.

Mediante el Acuerdo 66 de 2017, se expidió el nuevo estatuto tributario del municipio de Medellín, el cual en su capítulo II regula lo relativo al impuesto de industria y comercio. Lo novedoso de este estatuto es que en la descripción del hecho generador del impuesto se incluyó la frase “*o a través del uso de tecnologías de información y comunicación (TIC)*”, para referirse a los medios a través de los cuales podía materializarse el hecho generador. El impuesto de industria y comercio en Medellín se causa también entonces cuando se realicen actividades comerciales, industriales y de servicios a través de canales electrónicos.

Además de modificar el hecho generador del impuesto en el sentido expuesto, el nuevo estatuto tributario también incluyó un artículo, el 44, que establece expresamente los modelos de negocios a través de los cuales podrán realizarse actividades comerciales, industriales, de servicios y financieras con el uso de tecnologías de la información y comunicación. El mencionado artículo prevé expresamente que las actividades generadoras del impuesto que se realicen a través de (i) servicio de procesamiento y almacenamiento masivo de datos, (ii) plataformas de economía

colaborativa, (iii) servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales, (iv) prestación de servicios de uso de plataformas de correo y mensajería, entre otros, y (v) plataformas de comercio electrónico, están gravadas con el impuesto de industria y comercio en Medellín.

La modificación referida en el impuesto de industria y comercio en Medellín ha generado controversia pues hay quienes cuestionan la capacidad del municipio de modificar el hecho generador, sin autorización previa de una Ley. La discusión acerca de la constitucionalidad o no de dicha decisión puede ser objeto de otro trabajo. Para efectos del presente, resaltamos la voluntad y la concientización del municipio de Medellín en cuanto a las implicaciones de las operaciones de comercio electrónico en la economía local.

## 5. FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

En el contexto de la economía digital y del comercio electrónico, quizá el tema que ha tenido mayor avance en la legislación colombiana es el de facturación electrónica. Con la Ley 962 de 2005 se introdujo al país el concepto de factura electrónica cuando en el artículo 26 de dicha Ley se estableció que *“la factura electrónica podrá expedirse, aceptarse archivarse, y en general, llevarse usando cualquier tipo de tecnología disponible (...)”*

No obstante haberse introducido el concepto en 2005, no fue sino hasta 2015, con la expedición del Decreto 2242, que se establecieron los primeros lineamientos para la implementación en Colombia de sistemas de facturación electrónica. En dicho decreto se definió la factura electrónica como *“el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios y que operativamente tiene lugar a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas (...)”*. Así mismo, el mencionado Decreto estableció las condiciones tecnológicas y requisitos que deben cumplir las facturas electrónicas, en lo que se refiere, por mencionar algunos, a la generación de la factura electrónica, el acuse de recibo por parte del adquirente del bien o servicio facturado electrónicamente, la obligación de los contribuyentes obligados a facturar electrónicamente de remitir una copia de las facturas expedidas a la Administración Tributaria, el rechazo o aceptación de la factura electrónica, y la obligación de conservación.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

El Decreto 2242 de 2015 definió, en cuanto a su ámbito de aplicación, tres categorías de sujetos de la facturación electrónica, a saber: (i) las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y sean seleccionadas por la DIAN para expedir factura electrónica; (ii) las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tiene la obligación de facturar y opten por expedir factura electrónica; y (iii) las personas que no siendo obligadas a facturar de acuerdo con el Estatuto Tributario y/o decretos reglamentarios, opten por expedir factura electrónica.

En relación con los primeros sujetos, esto es, quienes de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar, y sean escogidos por la DIAN para tal efecto, el artículo 10 del Decreto dispuso que la DIAN mediante resolución de carácter general seleccionará de manera gradual las personas naturales y jurídicas que deberán facturar electrónicamente, de acuerdo con la clasificación de actividades económicas de la Resolución 000139 de 2012, y atendiendo criterios de: volumen de operaciones, ingresos, patrimonio, importancia en el recaudo, nivel de riesgo, cumplimiento de obligaciones tributarias, solicitantes de devoluciones, y zonas urbanas o rurales. Una vez la resolución correspondiente haya sido expedida, el sujeto obligado cuenta con un plazo de 3 meses para implementar el sistema de factura electrónica, pues la entrada en vigencia de las mencionadas resoluciones no puede ser inferior a dicho término, y un plazo adicional de 3 meses para que la DIAN pueda hacer exigible la facturación electrónica.

La ley 1819 de 2016 también introdujo modificaciones en cuanto a la facturación electrónica. De estas, resaltamos la adición del párrafo transitorio segundo del artículo 616-1 del Estatuto Tributario mediante el cual se estableció que los responsables del IVA y del impuesto al consumo deberán expedir factura electrónica a partir del 1° de enero de 2019. De esta manera, la ley señaló la obligatoriedad del mecanismo de facturación electrónica para todos aquellos contribuyentes de los impuestos mencionados, vale decir en términos generales, quienes se dediquen a la venta de bienes y servicios. El mencionado párrafo transitorio también señaló que *“durante las vigencias fiscales de 2017 y 2018 los contribuyentes obligados por las autoridades tributaria para expedir factura electrónica serán seleccionados bajo un criterio sectorial conforme al alto riesgo de evasión identificado en el mismo y del menor esfuerzo para su implementación.”* Vale la pena resaltar que



uno de los objetivos de la DIAN con la adopción del sistema de factura electrónica es contar con un mecanismo adicional de control de la evasión.

Hasta el momento la DIAN ha expedido dos resoluciones de carácter general en las cuales ha seleccionado contribuyentes para adoptar el mecanismo de facturación electrónica: la Resolución 72 de 2017, y la Resolución 10 de 2018. Con la primera se seleccionó a quienes a la fecha de publicación de dicha Resolución y durante los cinco (5) años anteriores a la citada fecha, hubieran solicitado rangos de numeración para la factura electrónica de que trata el Decreto 1929 del 29 de mayo de 2007, compilado en el Decreto 1625 del 11 de octubre de 2016. Con la segunda se designó como obligados a facturar electrónicamente a quienes hayan sido catalogados por la DIAN como grandes contribuyentes.

Se esperaba que a partir de 2019 un grupo de “Responsables de IVA” designado por la DIAN comenzaran a facturar electrónicamente sin embargo por la baja infraestructura tecnológica que presenta nuestra entidad fiscal en Colombia no se ha logrado ni si quiera estabilizar el proceso de validación de los XML emitidos por los grandes contribuyentes, por lo que la DIAN ha emitido comunicados donde establece la posibilidad de facturar electrónicamente “con validación” y “sin validación” dejando claro que no cuenta aún ni siquiera con los sistemas para verificar si las facturas emitidas por los grandes contribuyentes cumplen con los requisitos mínimos exigidos por la DIAN,

La DIAN está en búsqueda de mejorar la eficiencia de la factura electrónica para que sea el principal soporte en materia de fiscalización, de esta manera sería una evidencia más de la tecnificación y de la necesidad de adaptación a las tecnologías de la información del comercio tradicional.

## **6. CONCLUSIONES**

- El marco normativo colombiano en materia de impuestos sigue siendo muy reducido respecto a los pasos agigantados con los que la económica digital se ha expandido en los diferentes procesos de la tributación.

## Desafíos Fiscales y Tributarios en la Era de la Economía Digital

- Históricamente los tributos han estado ligados al territorio; la economía digital plantea constantes y crecientes desafíos en materia tributaria principalmente porque supone desligar el factor territorial como uno de los componentes del hecho generador de los impuestos.
- En vista de que el factor territorial de la realización del hecho generador de los impuestos pierde protagonismo en las operaciones de economía digital, cobra relevancia el beneficiario final del bien o del servicio y el lugar en dónde esté ubicado, de manera que sea la autoridad de impuestos de dicho lugar la que tenga la facultad de gravar y perseguir al responsable del impuesto.
- Una propuesta de gravar la Economía Digital cobra especial relevancia cuando se trata de operaciones entre residentes y no residentes en materia de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas. En materia de ICA son relevantes tanto las operaciones realizadas entre residentes, como aquellas realizadas por un vendedor de bienes o prestador de servicios digitales extranjero, a favor de consumidores colombianos.
- Nuestra propuesta en materia de impuesto sobre la renta supone la adopción en la legislación colombiana de lo siguiente: (i) una revisión del artículo 24 del Estatuto Tributario para incluir expresamente la venta de bienes o la prestación de servicios a través de medios digitales, cuyo consumidor o beneficiario final sea un residente colombiano y/o cuando el bien vendido o el servicio prestado se utilice económicamente, se use o se consuma en el país; (ii) sumado a lo anterior, bien sea (a) una revisión del concepto de establecimiento permanente para adoptar una definición específica de “establecimiento permanente digital”, basada en los conceptos de “actividades totalmente desmaterializadas” y “presencia virtual significativa”, o bien (b) la inclusión del concepto de “presencia digital significativa”, tal como ha sido desarrollado por la Unión Europea en la propuesta de Directiva del Consejo de dicha comunidad, y que se basa en definir umbrales en razón a los ingresos generados por una empresa o plataforma digital, el número de usuarios de esas empresas o plataformas digitales en un Estado miembro, y el número de contratos celebrados con usuarios de Estados miembros; y finalmente (iii) adoptar un sistema de retención en la fuente que aplique para aquellos no residentes que vendan bienes o presten servicios *online* a favor de usuarios que tengan la calidad de residentes fiscales en el país, y que no cumplan con los requisitos o umbrales fijados en la ley para tener un establecimiento permanente digital o una presencia digital significativa. Dicho sistema de retención en la fuente estaría a cargo de las personas jurídicas residentes fiscales

en Colombia que adquieran los bienes y servicios digitales (operaciones B2B), y, en el caso de las operaciones B2C y C2C a cargo las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito a través de las cuales se realicen los pagos por los bienes o servicios adquiridos en las respectivas operaciones.

- Adoptar un sistema de retención en la fuente es la opción más adecuada para la efectiva tributación en el marco de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios digitales cuando las compañías extranjeras no alcance el límite de ingresos propuesto para ser consideradas como establecimiento permanente o contar con una “presencia digital significativa”
- En materia de ICA, nuestra propuesta supone: (i) la inclusión, en cada uno de los estatutos de rentas de los diferentes municipios del país, de un hecho generador adicional del mencionado impuesto que se refiera a la venta de bienes y la prestación de servicios a través de internet, bien sea por parte de residentes colombianos, así como por parte de empresas que tengan la calidad de no residentes y que realicen dichas operaciones a favor de usuarios residentes fiscales en Colombia; (ii) teniendo en cuenta que la Ley 1819 de 2016, en su artículo 343, dispuso que las ventas directas al consumidor realizadas a través de canales electrónicos se entenderán gravadas en el lugar de despacho de la mercancía, para las operaciones B2B y B2C será el vendedor del bien el responsable de declarar y pagar el impuesto en el municipio desde donde se despachen las mercancías. Esto, a través del mecanismo tradicional de retención en la fuente para las operaciones B2B, y a través de un mecanismo de autorretención para las operaciones B2C; (iii) también teniendo en cuenta que la Ley 1819 de 2016 definió que la base gravable para las actividades de intermediación, nuestra propuesta supone que en las operaciones C2C sea el operador de la plataforma que facilite el contacto de las partes de la operación el responsable de declarar y pagar el impuesto, lo cual deberá hacerse, en nuestra opinión, en el lugar en donde esté ubicada la parte de la transacción a la que le corresponda asumir el pago por el uso de la misma, o que sea declarado y pagado en partes iguales en los lugares de residencia de las partes involucradas. Finalmente, (iv) para las operaciones de comercio electrónico realizadas por no residentes fiscales a favor de usuarios colombianos, proponemos igualmente (a) la adopción de un nuevo hecho generador del impuesto que contemple el evento en que un no residente fiscal realice operaciones de venta de bienes o prestación de servicios a través de canales electrónicos, lo cual también deberá verse reflejado

en los estatutos de rentas municipales; (b) la adopción de una regla de mínimos o umbrales en la que se establezca que a partir de un monto cierto de ingresos, número de usuarios y/o número de contratos, un no residente esté obligado a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales en materia de ICA en los municipio en los que perciba beneficios; y (c) la adopción de un sistema de retención en la fuente, que, en el caso de las operaciones B2B será el consumidor residente fiscal en Colombia, y para las operaciones C2C deberá recurrirse, proponemos, a las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito a las cuales se cargue el monto de las operaciones realizadas, para que sean éstas las que actúen como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio causado.

- La facturación electrónica es un beneficio que facilita el intercambio comercial, disminuyendo la evasión fiscal, reduciendo costos y aumentando la competitividad. Este desarrollo en Colombia es una muestra de la intención de avanzar en los desafíos que propone la economía digital en materia impositiva y de comercio con fines de automatizar los procesos transacciones entre contribuyentes y la administración tributaria.
- Actualmente la desventaja entre desarrolladores de plataformas digitales colombianas y proveedores de Plataformas digitales extranjeras presentada en la carga adicional del IVA del 19% que recaía sobre el empresario colombiano, y aquellos proveedores extranjeros que no estaban en la obligación de hacerlo hasta ahora, ha desaparecido, haciendo más competitivo el mercado de servicios digitales.