

Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos*

Tax aspects of digital platforms in Colombia: present and challenges

OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA¹

Resumen

Los agigantados avances en las tecnologías de la comunicación y la información han labrado el terreno para el arribo de la economía digital. Esta situación lleva a señalar que es una realidad ineludible que la mayoría de las operaciones de negocios se canalizan hoy a través del comercio electrónico, donde las últimas décadas atestiguan el auge y revolución de todas las formas de las plataformas digitales. No obstante, estos nuevos modelos digitales de negocios conllevan importantes intrincaciones jurídicas. Bajo esta premisa, la tributación no ha sido ajena a estos retos venideros y, por tanto, ha visto cómo instituciones tradicionales del derecho tributario internacional, como lo son, por ejemplo, el establecimiento permanente y los precios de transferencia, han sido erosionadas y amenazadas por el advenimiento del mundo digital. Sobre el particular, se pueden ver los esfuerzos inmensurables de la OCDE a través de su plan BEPS para crear consensos inter-

nacionales sobre el tema. El presente estudio abordará las normas tributarias actuales de Colombia, tanto en tributación directa e indirecta y su efecto en la tributación de plataformas electrónicas, y propondrá algunos cambios normativos al respecto, teniendo como punto de referencia el derecho tributario comparado, doctrina e informes de organismos internacionales.

Palabras claves: economía digital, establecimiento permanente, impuesto sobre las ventas, impuesto de renta, precios de transferencia, BEPS.

Abstract

The vast advances in communication and information technology have paved the way for the arrival of the digital economy. Thus, it is an inescapable reality that most business operations are nowadays channeled through e-commerce. The last decades have witnessed the rise and revolution of all forms of di-

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n10.06>

¹ Abogado de la Universidad Externado de Colombia con profundización en Derecho Tributario. Especialista en Derecho Económico Internacional de la Universidad Externado de Colombia y en Tributación de la Universidad de los Andes. Maestrante en Tributación de la Universidad de los Andes. Docente asistente de la intensificación en Derecho Tributario Internacional e investigador del Centro de Estudios Fiscales Externadista. Ha sido investigador del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Actualmente es consultor en temas tributarios en Corporate & Taxplanning.

gital platforms. However, these new digital business models entail important legal intricacies. Taxation has not been alien to these challenges and has therefore seen how traditional institutions of international tax law, such as the permanent establishment and transfer prices have been eroded and threatened by the inception of the digital world. In this regard, the tremendous OECD's efforts to create an international consensus on the subject can be seen through its BEPS plan. The present study will address Colombia's current tax rules in both direct and indirect taxation and its effect on the taxation of electronic platforms and will propose some regulatory changes in this regard, taking as reference comparative tax law, doctrine and reports of international organizations.

Key words: digital economy, permanent establishment, value added tax, corporate tax, transfer prices, BEPS.

Sumario

Introducción I. La economía digital: descripción y cuantificación. II. Tributación directa. A. Bases jurisdiccionales del impuesto de renta y dificultades frente a la economía digital. B. Criterios para determinar la residencia fiscal en Colombia. C. La crisis del concepto de residencia fiscal en la economía digital y soluciones. D. Criterio de la fuente en Colombia. E. Problemas relativos a los precios de transferencia. F. El establecimiento permanente. G. La crisis del concepto de establecimiento permanente en la economía digital. H. Experiencia internacional sobre nuevo nexo de fuente para la tributación de la economía digital. I. Tributación indirecta. J. Tributación territorial. Conclusiones. Referencias.

Tabla de abreviaturas

TIC	Tecnologías de las Telecomunicaciones y la Información
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
CCCE	Cámara Colombiana de Comercio Electrónico

Introducción

Desde aquella remota y lejana invención de la rueda, el ser humano se ha valido de su intelecto e innovación para mantener avances tecnológicos constantes. Actualmente, somos testigos únicos de los imponentes desarrollos en las áreas de las tecnologías de las telecomunicaciones y la información –TIC– (Boulle, 2009). Esto, a su turno, ha sentado las bases para el nacimiento de internet y, en general, del fascinante e intrigado mundo del ciberespacio, junto con una relevante democratización en su acceso por parte de los usuarios de todos los confines del planeta.

Con la apertura de los mercados y la fuerte penetración de la globalización en todas sus dimensiones, se ha hecho posible el empleo de estructuras digitales con el fin de ofrecer bienes y servicios en todos los confines del mundo. De la misma manera, es importante hacer hincapié en que la económica digital no está circunscrita privativamente a un sector económico particular y, en sentido contrario, irradia todos los segmentos del comercio.

No obstante, aquella conducción de negocios, a través de internet y el empleo de datos, ha traído grandes retos para las normas jurídicas, las cuales no se actualizan al

mismo ritmo que los modelos de negocios. Como era de esperarse, las normas tributarias no son la excepción y, por ende, la economía digital y, en sentido amplio, el denominado *e-commerce*, les ha imprimido una gran presión a los sistemas finales, las autoridades tributarias y a los contribuyentes en igual medida. Lo precedente en el entendido de que el mundo digital se caracteriza para fines tributarios, por el constante movimiento de intangibles, funciones, riesgos y usuarios (Idrovo, 2016).

Desde finales de los ochenta, se ha discutido la forma de hacerle frente a las problemáticas tributarias que plantea el comercio digital. En 1998, en Ottawa (Canadá), el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo –OCDE– divulga el *taxation framework condition on electronic commerce*, donde por primera vez se abordan a profundidad los principios que deben regir la tributación de la economía digital. Dicha convención concluyó que tales principios o guías son: a) neutralidad, b) eficiencia, c) certeza y simplicidad, d) justicia y eficiencia, y e) flexibilidad, aunque tan bien se reconoció el principio de equidad tanto vertical como horizontal (OCDE, 1998). Principios que a su vez fueron ratificados en 2013 en el trabajo del grupo de fuerza de economía digital creado por la OCDE. Actualmente, la OCDE, en su plan de acción de BEPS (*Base Erosion and Profits Shifting*)², ha procurado llevar el debate sobre la tributación de la economía digital a un foro multilateral; de tal suerte que, a través de las distintas acciones del plan referido, aunque principalmente la ac-

ción 1, se han establecido guías y propuestas para que los Estados tengan derroteros claros a la hora de ajustar sus normas fiscales para la era ciberespacial.

Una vez señalado el marco general, el propósito principal del texto se encamina en hacer un recuento de las normas tributarias actuales de Colombia, tanto nacionales como territoriales, y de cómo estas interactúan con la economía digital. De la misma manera, se hará una propuesta sobre la forma en que la legislación fiscal vigente al respecto se pueda actualizar en aras de afrontar los retos tributarios del comercio electrónico. Por último, también se tomará como referencia la nueva reforma tributaria del 2016 recientemente aprobada por el legislativo colombiano.

I. La economía digital: descripción y cuantificación

Los números globales sobre el valor monetario de las transacciones digitales son abrumadores. Dicho esto, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional –CNUDMI– estima que el *e-commerce* mundial vale cerca de USD 22 trillones de dólares (CNUDMI, 2016). En lo que atañe a Latinoamérica, según cifras institucionales del Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico –ILCE–, el comercio electrónico en los países de América Latina movió una cifra cercana a los USD 70.000 millones de dólares en el 2013 (ILCE, 2013). A nivel doméstico, la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico –CCCE– señala que más de USD 9000 millones son transa-

² Plan internacional que nace debido a la preocupación gubernamental por el abuso en las formas de planificación fiscal internacional sumado a la exposición periodística de las escandalosas bajas tasas de tributación que efectivamente pagan las grandes empresas mundiales.

dos en negocios de naturaleza no presencial (*E-commerce*) (CCCE, 2016). Como puede evidenciarse, la información presentada coadyuva a exhibir la relevancia que tiene el comercio digital en la coyuntura actual de los negocios.

Otro de los puntos relevantes a tratar se enmarca en resolver el interrogante acerca de cuáles son los tipos de transacciones digitales y cómo estas se pueden clasificar. Debe ponerse de presente que tratar de delimitar lo que comprende la económica digital pareciera ser una tarea titánica en la medida en que es un universo con miles de acepciones. No obstante, la clasificación clásica y más generalizada apunta a que el *e-commerce* puede desarrollarse en tres vertientes. La primera llamada *Business-to-Business* (B2B), donde se trata de operaciones digitales entre empresas. La segunda llamada *Business-to-Customer* (B2C), que consiste en operaciones electrónicas entre una empresa y un cliente. Finalmente, una tercera denominada *Customer-to-Customer* (C2C), que hace referencia a plataformas de mercado en la que los clientes interactúan directamente entre ellos. Adicionalmente, encontramos otras dos clasificaciones que logran ilustrar de manera precisa los tipos de *e-commerce*, las cuales se presentan a continuación.

Según Sanín (2015), las transacciones que toman lugar en el comercio electrónico

pueden clasificarse en dos grandes grupos: 1) operaciones de compra o venta de activos tangibles y 2) operaciones de compra y venta de activos intangibles. En el primer caso, se trata del aprovechamiento de las plataformas digitales como vehículos de intermediación para concretar las ventas de mercancías. Mientras que, en el segundo caso, es un uso de un medio electrónico para ofrecer un sinnúmero de servicios o bienes intangibles (e.g. descarga de música, videos, almacenamiento en la nube).

Sumado a esto, Bal y Gutiérrez (2015) señalan que las formas de generación de ingreso en una plataforma digital pueden revestir cualquiera de los siguientes modelos: 1) modelo de publicidad (compañía que recibe rentas por ofrecer servicios de publicidad *online*), 2) modelo de suscripción (compañía que recibe pagos mensuales por acceso a sus contenidos digitales), 3) modelo de cuota de transacción (compañía que recibe un canon por permitir una transacción en línea), 4) modelo de ventas (compañía que recibe ingresos por artículos que vende en línea), y 5) modelos de afiliación (compañía que dirige un negocio en línea a cambio de un pago).

Por otro lado, en Colombia, las normas que sientan el marco regulatorio del comercio electrónico son escuetas y antiguas. Dicho esto, a pesar que la Ley 527 de 1999 da una definición de comercio electrónico³, esta norma solo se limita a señalar puntos

³ Según esta norma la definición es: *comercio electrónico*. Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera.

aislados y a otorgar a la Superintendencia de Industria y Comercio la responsabilidad de ente de control frente a este tipo de operaciones. A diferencia de otros países en los que se han promulgado legislaciones robustas y actualizadas sobre el tema. Como ejemplo, puede citarse el caso particular de la Unión Europea donde existe la Directiva 2000/31.

II. Tributación directa

A. Bases jurisdiccionales del impuesto de renta y dificultades frente a la economía digital

Desde la óptica del Derecho Internacional Público –DIP–, se ha sostenido que debe necesariamente existir algún tipo de vínculo o nexo que conecte el hecho económico generador de renta con el Estado que pretende ejercer su poder impositivo (Finnerty, Merks, Russo y Petriccione, 2007). A raíz del informe del comité de expertos económicos en 1923 y de su concepto del *economic allegiance*⁴ (Vogel, 2002), ha existido un consenso internacional en torno a que tales vínculos son la fórmula binaria de: a) uno subjetivo (basado en residencia y nacionalidad (Avi Yonah, Brauner y Ringe 2011)) y b) uno objetivo (basado en la fuente de la renta). Al margen de la discusión de si esos nexos son o no normas consuetudinarias del DIP (Knechtle, 1979; Rosenbloom, 2000; Avi Yonah, 2004; Avi Yonah, 2007), es una práctica ecuménica la incorporación

de ambos criterios a los sistemas domésticos locales.

En ese orden de ideas, el criterio de la residencia se fundamenta en el principio de capacidad contributiva (*ability-to-pay*) (Kobetsky, 2011; Arnold y McIntyre, 2002), ya que todo aquel considerado residente fiscal tributa por sus rentas de fuente mundial (*worldwide income*) (Graetz, 2003). Por su parte, el criterio de la fuente concede al Estado la facultad de ejercer su *ius impositionis* sobre toda renta o hecho económico con origen dentro de los límites de su territorio (*territorial income*) (Lang, 2013). Este último criterio se justifica, teóricamente hablando, en los parámetros de la teoría del beneficio (*benefit principle*) por cuando el impuesto se le impone al contribuyente, en este caso un no residente, como una forma de *quid pro quo* por los beneficios ofrecidos por el país donde obtiene el ingreso, es decir, la fuente (Pinto, 2002).

Siguiendo lo consignado en la acción 1 de BEPS de la OCDE (OCDE, 2015a), las grandes problemáticas que se presentan en la tributación directa en el comercio digital frente al entendimiento clásico de los criterios de sujeción (*tax jurisdictions*) antes reseñados, son las que se exponen a continuación:

a. Esquivar los criterios de residencia y por ende reducir o evitar tributación en el país de domicilio del beneficiario final.

b. Nula o baja tributación en el país de la residencia debido a la existencia de un régimen tributario preferencial, el empleo de

⁴ Concepto creado por el alemán Georg von Schanz, y posteriormente desarrollado por el italiano Alessandro Garelli. Finalmente fue introducido en la práctica internacional por la Sociedad de Naciones.

entidades híbridas o la incorporación en una jurisdicción de baja tributación.

c. Reducción o anulación de la tributación en el país de la fuente evitando artificiosamente una presencia física en ese lugar.

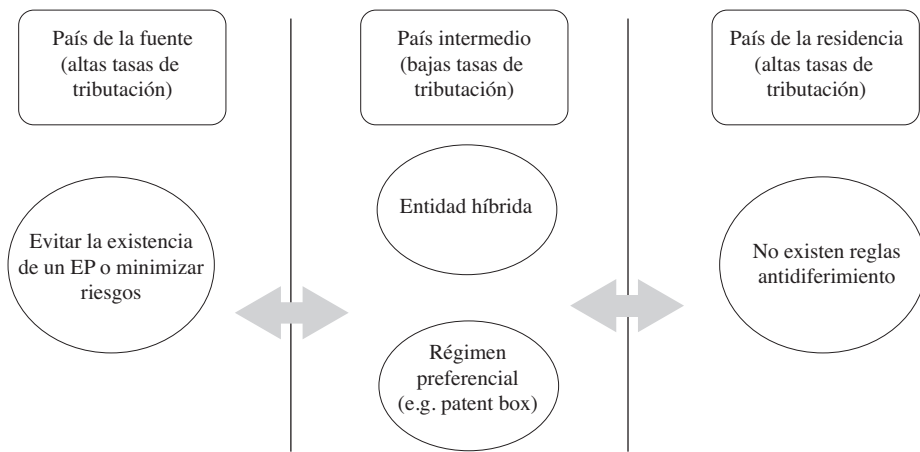
d. Erosiones de bases gravables debido a las políticas de explotación y a la enajenación de intangibles a través de la manipulación de los precios de transferencia.

e. Problemas de cumplimiento de normas tributarias (*tax enforcement*).

f. El abuso de los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición o *treaty shopping*.

Podemos ilustrar lo anterior través de la figura 1 hecha con datos de la acción 1 de BEPS.

Figura 1.



Fuente: elaboración propia.

B. Criterios para determinar la residencia fiscal en Colombia

Las últimas reformas tributarias en Colombia han venido actualizando el sistema fiscal incorporando paulatinamente injertos del derecho tributario internacional. Así las cosas, la Ley 1607 de 2012 adicionó el concepto de sede de dirección efectiva como herramienta para la determinación de la residencia impositiva de las personas jurídicas. Por tanto, basados en el artículo 12-1 del Estatuto Tributario –E.T.– y el Decreto 3028 de 2013, se consideran residentes

fiscales en Colombia, todas aquellas sociedades que, aparte de tener su sede dirección efectiva en el país, cumplan cualquiera de los siguientes umbrales: 1) sean incorporadas en Colombia o 2) tengan su domicilio principal en el país. Aunando lo anterior, estos criterios son ampliamente utilizados en otras latitudes. Por otro lado, es importante hacer énfasis en que las normas tributarias actuales no contemplan reglas para evitar el empleo de entidades híbridas en el extranjero o para denegar beneficios tributarios derivados de regímenes tributarios beneficiosos foráneos.

C. La crisis del concepto de residencia fiscal en la economía digital y soluciones

A pesar que *prima facie* puede pensarse que las problemáticas referentes a la tributación de la economía digital están más dirigidas hacia problemas de tributación en la fuente, lo cierto es que también se presentan erosiones en términos de la residencia fiscal. Como es conocido, en la práctica tributaria internacional resulta muy sencillo burlar los criterios de residencia fiscal. Por tanto, puede decirse que los criterios de residencia son fácilmente manejables, al poderse incorporar una sociedad de papel (*letter-box company*) en cualquier parte del mundo y el poder esquivar el criterio de sede de dirección efectiva. Esto ha permitido que las grandes multinacionales constituyan filiales en países extranjeros con la única intención de diferir el pago de impuestos.

Para ilustrar lo señalado partiremos del siguiente ejemplo. La sociedad (X) está incorporada en el país 1 y adicionalmente es propietaria de una plataforma digital (intangible). La sociedad X constituye una filial (Y) en el país 2, el cual tiene un régimen tributario territorial o preferencial, y a esta subsidiaria (Y) se le transfieren los derechos del intangible para que sean explotados en terceros países. Esta estructura permite que, si la transacción es analizada desde la óptica del país 1, se trate de ingresos de fuente extranjera obtenidos por una sociedad no residente. En consecuencia, esas rentas no pueden someterse a imposición en el país 1 hasta tanto no sean remesadas allí a través de un dividendo o cualquier otro medio distributivo.

En vista de la problemática anterior, los países exportadores de tecnología han sugerido crear o hacer más rigurosas las reglas de transparencia fiscal internacional (principalmente *Controlled Foreign Corporations*) para evitar el diferimiento en el pago de impuestos por cuanto las grandes compañías tecnológicas han establecido sus sedes centrales en paraísos fiscales o países con una baja tasa de tributación. Dicha idea está igualmente condensada en las notas de las recomendaciones finales de la acción 3 de BEPS de la OCDE (OCDE, 2015b). Sin embargo, no es un elemento de mucho calado para el caso colombiano en la medida en que es poca la tecnología que exporta el país y contrariamente nos caracterizamos por ser esencialmente un país importador de tecnología y capital. Asimismo, para evitar el diferimiento impositivo, se ha planteado también la idea de adoptar reglas para contrarrestar las llamadas entidades híbridas y los regímenes privilegiados de tributación.

Contra todo pronóstico, la reforma tributaria aprobada por el Congreso a través de la Ley 1819 de 2016 estableció la creación de normas de transparencia fiscal internacional anti-diferimiento⁵. Dicho esto, se adoptó en el sistema fiscal colombiano el nuevo régimen de las Empresas Controladas del Exterior –ECE–, es decir, sociedades o vehículos extranjeros de cualquier naturaleza en los cuales un residente fiscal colombiano posea más del 10% del capital y, adicionalmente, exista una vinculación o control según los criterios contenido en el artículo 260-1 del Régimen de Precios de Transferencia (E.T.). Asimismo, cuando más del 80% de los ingresos de la ECE co-

⁵ Artículos 139 de la Ley 1819 de 2016.

respondan a rentas pasivas, se considerará que dichos ingresos se realizan en cabeza del beneficiario colombiano. Afortunadamente, el régimen aprobado permite tomar en Colombia los costos, deducciones, y descuentos por impuestos pagados en el extranjero de la ECE.

Por su parte, el texto final aprobado en la Ley 1819 de 2016 no contempló normas específicas anti-híbridos de alcance internacional. Sin embargo, estas estructuras podrían atacarse de cierta manera por conducto de la nueva cláusula general antiabuso⁶ o en dado caso, con el nuevo sistema de revelación de planificación fiscal agresiva⁷. En lo que se refiere a regímenes preferenciales, la reforma estableció unos parámetros con los cuales el Gobierno nacional fijará aquellos países que poseen tales legislaciones⁸. Asimismo, también se señala que no podrán tomarse como costo o gasto los pagos o abonos en cuenta a países con regímenes especiales de tributación⁹.

D. Criterio de la fuente en Colombia

El artículo 24 del E.T. consagra los derroteros, tanto generales como especiales, que deben tenerse en cuenta para determinar si una renta puede considerarse como de fuente nacional. Los criterios generales son: a) la prestación de servicios dentro de Colombia, b) venta de bienes que al momento de su enajenación se encuentren en el país y 3) explotación de bienes den-

tro del país. Por otro lado, existen reglas especiales como es el caso de los servicios técnicos, de asistencia técnica, de explotación de intangibles y de *know how*, sobre los cuales existe una ficción de extraterritorialidad al ser tratados como rentas de fuente colombiana independientemente desde donde se presten.

El primer punto a señalar es que podría argumentarse que la explotación de una plataforma digital es la prestación de un servicio en Colombia y, por ende, está sometido a retención en la fuente. Por otro lado, otro problema de la economía digital, en términos de la fuente, radica en que los servidores por donde se prestan los servicios digitales se encuentran por fuera del país. Sin embargo, a pesar que en ambos casos habría un ingreso de fuente nacional, existe un evidente problema de *tax enforcement* en el entendido de lograr fiscalizar efectivamente esas operaciones.

En la poca doctrina oficial de la DIAN (Oficio n.º 027059 del 17 de septiembre de 2015) que existe al respecto, se puede denotar una cierta generalización de clasificación de ingresos provenientes de todas las formas de negocios del comercio no presencial. Dicho esto, según la autoridad tributaria, todos los servicios digitales (e.g. *hosting*, *cloud computing*) se encasillan en típicas rentas por servicios técnicos, con lo cual, así estos se presten por fuera de Colombia están sometidas a retención en la fuente bajo el régimen de pagos al exterior

⁶ Artículos 159 de la Ley 1819 de 2016.

⁷ El proyecto de reforma tributaria de 2016, en sus artículos 364-1 y siguientes, preveía la creación de un sistema de revelación de planeación fiscal agresiva. Sin embargo, en el trámite legislativo este acápite fue desestimado y, por tanto, no quedó en la reforma final.

⁸ Artículo 109 de la Ley 1819 de 2016.

⁹ Artículo 74 de la Ley 1819 de 2016.

cuando su beneficiario es un no residente fiscal. Por su parte, de manera desafortunada la DIAN en Concepto n.º 057425 del 11 de noviembre de 2013 ha comprendido que el licenciamiento de *software* sin ánimos de explotación a favor de extranjeros, son regalías sometidas a retención en el país, sin tener presente que en este caso se trata de la enajenación de un intangible que al momento de su venta no se encuentra en el país.

E. Problemas relativos a los precios de transferencia

Otra de las formas para erosionar la tributación en la fuente en la economía digital se concreta a través de la manipulación de los llamados precios de transferencia y, más concretamente, por motivo del manejo artificioso de explotación y enajenación de los intangibles entre vinculados económicos (Doernberg y Hinnekens, 1999). Por tanto, las acciones 8 a 10 de BEPS, acciones relativas a precios de transferencia, proponen usar métodos basados en el reparto de beneficios (*Profit Split o Residual Split*) para establecer de mejor forma la generación de valor en la economía digital (Díaz-Faes, Irastorza y Durán, 2015). Sin embargo, importantes sectores de la doctrina de la fiscalidad internacional han abogado por reemplazar el empleo del método de plena competencia o concurrencia (*Arm's length*) por uno de índole de prorrateo (*Formulary apportionment*) (Avi Yonah y Clausing, 2008; Hammer, 1993), como forma para evitar la erosión de bases gravables entre vinculados económicos las transacciones de economía digital.

F. El establecimiento permanente

El concepto de *establecimiento permanente* –EP– previsto en los convenios para evitar la doble imposición –CDI– pretende eliminar la doble imposición jurídica internacional de las llamadas rentas activas (señaladas en el convenio como rentas o beneficios empresariales) que un residente fiscal de un Estado obtiene en el otro Estado contratante (artículo 7(1) del Modelo OCDE). Dicho esto, cuando un residente obtiene una renta activa en otro Estado sin que medie un EP, existirá tributación exclusiva en la residencia. Empero, cuando la actividad se desarrolla a través de un EP, la fuente podrá gravar los ingresos que le sean imputables o atribuibles según lo señala las guías del *Authorized Approach* de la OCDE. Vale señalar que bajo estos acuerdos el EP no es considerado persona y, por tanto, es visto como una extensión económica del no residente en la fuente (Skaar, 1991). Doctrinalmente hablando, el EP es un umbral que determina la graduación de la vinculación o penetración económica tangible que se tenga en el otro Estado (Vogel, 1998).

Bajo la normatividad nacional (artículos 20-1 y 20-2 del E.T.), la cual no dista en su descripción de las reglas del artículo 5 del Modelo de la OCDE, el EP es una nueva forma de nexo o criterio para someter a imposición a los no residentes realizando operaciones comerciales en Colombia. Por tanto, es un concepto que no es precisamente fuente o residencia, sino más bien es, como lo señalan Goblit y Vaquero, un compromiso entre ambos criterios (Goblit y Vaquero, 2011). Es por ese motivo por el cual en la práctica internacional ocurre el fenómeno

de que a los no residentes, operando a través de un EP, se les asimila de cierto modo con los residentes¹⁰. Ello también explica por qué, en la legislación comparada, los EP tributan de acuerdo con los ingresos que le sean imputables sin importar la fuente de la renta (doméstica o extranjera). Sin embargo, sobre el anterior punto debe hacerse la precisión que la norma colombiana resulta un poco extraña de comprender por cuanto limita la tributación del EP exclusivamente a rentas de fuente nacional que le sean atribuibles, confundiendo, a nuestro parecer, los conceptos de fuente y atribución.

G. La crisis del concepto de establecimiento permanente en la economía digital

Como es bien sabido, el concepto de EP es antiquísimo en el mundo del DTI. Su nacimiento tuvo lugar en Prusia durante la segunda mitad del siglo XIX, cuando los negocios se conducían exclusivamente a través de instalaciones físicas (Skaar, 1999). Sin embargo, mucha agua ha corrido desde aquella época y ello ha generado grandes distorsiones de este concepto. En este supuesto, elementos como, intangibles¹¹ (e.g. patentes, marcas, crédito mercantil), páginas web o programas, no pueden ser vistos como formas o manifestaciones de lugares

tangibles¹². También es frecuente el empleo de plataformas digital que funcionan como comisionistas y evitan así configurar un EP de agencia.

En la doctrina internacional pueden encontrarse dos propuestas concretas para afrontar los retos de tributación en la fuente para los casos de comercio electrónico donde no existe un nexo físico con el país de la fuente. Como se ha señalado, el concepto tradicional de establecimiento permanente basado en la concepción de una presencia física tangible (lugar fijo de negocios) se encuentra actualmente en crisis debido a la inmaterialidad del mundo digital llevando a que sea un concepto de índole anacrónica en dicho mundo (Miller y Oats, 2014) y permitiendo burlar de manera sencilla aquella presencia física requerida (Hoffart, 2007).

La primera proposición consiste en la ideación de un nuevo EP ficción, es decir, la posibilidad de que exista un EP sin la necesidad de verificar la existencia del aquel rígido lugar fijo de negocios (Cotrut, 2013). Dicho esto, Hongler y Pistone (2015), abogan por la implementación de un establecimiento permanente virtual. Dichos autores señalan la necesidad de crear un nuevo nexo de EP basado en la presencia digital que le permita al país de la fuente gravar esos ingresos. Este nuevo nexo debería crearse fundamentado en los siguientes elementos:

¹⁰ Por ejemplo, en Colombia un no residente ya sea persona natural o jurídica que posea un EP en el país tributa bajo la tarifa general de renta, debe presentar declaración del impuesto de renta, inscribirse en el Registro Único Tributario –RUT–, llevar contabilidad, reportar información exógena, son contribuyentes del impuesto de renta para la equidad –CREE–, entre otros deberes formales y sustanciales.

¹¹ Ver Income tax appellate tribunal. *Motorola v. Deputy Commissioner of Income-tax, Non-Resident Circle*, June 22, 2005. Recuperado de [2005] 95 ITD 269 (Delhi) (SB).

¹² Ver Australian Taxation Office –ATO–, Ruling TR 2002/05, p. 6-7; Her Majesty's Revenue and Customs. *International Taxation Manual*. I.N.T.M 264080.

- a. los servicios digitales;
- b. umbral de usuarios (junto a una definición del mismo);
- c. cierto umbral de tiempo y;
- d. umbral de ingresos *de minimis* (dependerá de cada país).

La segunda proposición, esbozada por Báez y Brauner (2015), considera el establecer un sistema de retención en la fuente para no residentes. Dicho esto, esta otra alternativa consiste en la creación de una retención en la fuente para cualquier pago efectuado a un no residente fiscal a una tarifa del 15% (rango de tarifa es opcional). Por otro lado, se obligaría a los no residentes que tienen actividades en el país de la fuente el registrarse con la autoridad tributaria. Aquellos contribuyentes registrados podrán tributar bajo una base depurada y a una tarifa del 10%. La entidad financiera, mediante la cual se canaliza el pago electrónico, tendría la obligación de practicar la retención correspondiente. No obstante, esta propuesta parece crear una gran obligación para los no residentes que desestimularía la inversión. Asimismo, los mismos autores reconocen las dificultades prácticas de esta propuesta.

Basados en la acción 7 de BEPS¹³, otro de los problemas actuales del EP se presenta por la aplicación de su elemento negativo, es decir, las actividades preparatorias y/o auxiliares que incluso conducidas a través de un lugar físico de negocios o agente dependiente, no generan EP (Ruiz, 2016). Sentado lo anterior, la práctica internacional demuestra cómo los grupos multinacionales se escudan en estas exclusiones para eludir

artificialmente la creación de un EP. Por ejemplo, una sociedad que vende por internet calzado y en el Estado de mercado (fuente) solo posee un depósito donde almacena y después despacha las mercancías. Como puede verse, en este caso hay una actividad económica robusta más sin embargo no existirá EP por cuanto estamos en presencia de una actividad auxiliar. De la misma manera, también es posible fragmentar una actividad económica cohesionada en varias filiales donde cada una desarrolla una actividad preparatoria (Lüthi, 2010). Así, por ejemplo, una empresa X que tiene una filial 1 que almacena la mercancía, una filial 2 que recoge información de los clientes y una filial 3 que despacha los encargos.

Siguiendo con la temática anterior, la acción 7 de BEPS propone hacer un cambio radical en lo que concierne a las actividades preparatorias. En consecuencia, se aconseja exigir que la exclusión solo podría operar en el evento en que en que las actividades preparatorias no constituyan el núcleo esencial del negocio. Asimismo, también se propone adicionar reglas para evitar el fraccionamiento de la actividad. Sobre este respecto, la norma colombiana es de vanguardia en la medida en que en el artículo 3 del Decreto 3026 de 2013 señala que: *En cualquier caso, no se considerarán de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio la actividad o conjunto de actividades que constituyan parte esencial, significativa o principal de la actividad o conjunto de actividades de la empresa extranjera*. Empero, la norma colombiana no prevé reglas antifragmentación.

¹³ OECD. *OECD/G20 Base erosion and profit shifting project: addressing the tax challenges of the digital economy: action 1: 2015 final report*, OECD Publishing, París, 2015.

H. Experiencia internacional sobre nuevo nexo de fuente para la tributación de la economía digital

En ese sentido, en Estados Unidos se encuentra en proceso legislativo el *Marketplace Fairness Act of 2013*, una ley federal que está intencionada a corregir las bases argumentativas de los famosos fallos *Piedras negras*¹⁴ y *Quill*¹⁵, los cuales prohíben gravar a un empresario a menos que tenga una presencia física. En Argentina, la Dirección General del Rentas de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Resolución 593 creó el llamado “impuesto Netflix”. Dicho impuesto consiste en un régimen de retención en la fuente sobre los ingresos brutos sobre actividades de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (películas y series) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionados con música, juegos, videos, o similares. Asimismo, el parlamento húngaro trató de implementar el llamado *Internet Tax*, un impuesto que gravada el uso o consumo de datos a través de internet.

I. Tributación indirecta

El IVA es principalmente un impuesto de destino, es decir, que se genera en el lugar donde se encuentra el consumidor final. Sin embargo, el comercio electrónico distorsio-

na el elemento territorial del impuesto debido a que muchos de los productos que se promocionan y venden en la red son intangibles. Por lo tanto, son ventas o prestaciones de servicios que geográficamente hablando no se sabe dónde ocurren. Dicho esto, se ha encontrado que la mejor forma de corregir estas disposiciones es la aplicación del principio del destino para efectos de impuesto al consumo y el tener un registro de control para las operaciones.

Así las cosas, se propone que los no residentes que comercialicen productos o servicios a través de plataformas electrónicas deban obtener un registro como responsables de IVA y, por lo tanto, cobren el impuesto en las transacciones (Italia Australia, Nueva Zelanda, India, Rusia, entre otros). Sin embargo, algunas legislaciones o propuestas limitan este registro a un monto mínimo de transacciones e ingresos.

La reforma tributaria, siendo consciente de los problemas antes descritos, en su artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 modificó los hechos generadores del IVA al señalar que se encuentran gravados con dicho impuesto los servicios prestados ya sea en Colombia o desde el exterior. Dicho lo anterior, cuando se trate de servicios prestados desde el exterior, estos solo estarán gravados con IVA en el país en aquellos casos en los cuales: “el usuario directo o destinatario de los servicios tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica en Colombia”.

Para los efectos de lo señalado anteriormente, el artículo 180 de la Ley 1819 de

¹⁴ U.S Court of Appeals for the Fifth Circuit. *Commissioner v. Piedras Negras Broadcasting Co.*, 127 F.2d 260 (1942).

¹⁵ U.S Supreme Court. *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

2016 estableció que son agentes de retención de IVA, por el 100% del valor del impuesto, aquellos contribuyentes del régimen común que: “contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos”.

Adicionalmente, se señala que mediante resolución se regulará la forma en que los prestadores de servicios del exterior cumplirán la obligación de pagar y declarar el IVA cuando presten servicios gravados en el país. Sin embargo, la misma norma señala que esta solo tendrá vigencia a partir del 1 de julio de 2018. De todas maneras, también se faculta a la DIAN para señalar mediante lista a qué prestadores del exterior se les debe aplicar retención en la fuente lo que ocurriría cuando el prestador no cumple su obligación antes señalada de declarar y pagar el IVA en Colombia.

Sin embargo, la DIAN señaló en Oficio 006068 del 2 de enero de 2017 que, a partir del 1 de enero de 2017, cuando se contraten servicios gravados con IVA con entidades sin residencia o domicilio en el país, se deberá practicar la retención teórica en la fuente.

Por otro lado, en el caso en el cual el no residente no cumpla con su obligación de registro, se creó la obligación de retención en la fuente a las entidades emisoras de las tarjetas débito y crédito siempre que se trate de alguna de las transacciones allí señaladas que son, eminentemente, operaciones de co-

mercio digital, y que, en todo caso, se trate de un prestador o proveedor del exterior¹⁶.

J. Tributación territorial

Basados en los hechos generadores del ICA, indiscutiblemente las operaciones del comercio electrónico pueden ser o bien una actividad comercial o de servicios. Por lo tanto, se entendería que los empresarios que ofrezcan bienes y servicio en la red son contribuyentes del ICA en los respectivos municipios. No obstante, el grave problema se enmarca en el poder fiscalizar estas actividades. Dicho esto, debe señalarse que el artículo 293 del proyecto de reforma inicial reconocía esta dificultad y procuraba corregirla al señalar que: *Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán como una actividad comercial gravada en el municipio que corresponda al lugar de entrega de la mercancía*. Sin embargo, este intento fue finalmente frustrado en el texto final de la reforma.

Conclusiones

La llegada de la economía digital ha puesto en jaque a principios universalmente aceptados de la tributación. Desde hace unas décadas, la temática de cómo desarrollar un sistema fiscal que grave de manera eficiente, neutra y justa las transacciones digitales, se ha convertido en un interés transfronterizo.

¹⁶ De acuerdo con el artículo 180 de Ley 1819 de 2016, tales servicios son: 1. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento). 2. Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles. 3. Suministro de servicios de publicidad *online*. 4. Suministro de servicios de publicidad *online*.

Bajo este marco nace la acción 1 del plan de BEPS encaminada a darle respuesta a la problemática antes referida. Sin lugar a dudas, los criterios de imposición, al igual que las normas tributarias colombianas, se encuentren en crisis en la era del ciberespacio. Dicho esto, nuestras conclusiones sobre cómo podría mejorarse el sistema fiscal colombiano frente al comercio no presencial son las siguientes:

En lo que lo se refiere al criterio de la fuente, consideramos que es pertinente actualizar las reglas de EP en Colombia, que aparte que llegaron tarde a nuestro sistema jurídico, no son idóneas para la tributación de la economía digital. En consecuencia, debe adoptarse alguna forma de EP digital que prescinda del requisito de un lugar fijo de negocios y solamente tenga en cuenta el número de clientes, los ingresos, la forma del negocio y la permanencia. De la misma manera, a pesar de existir una norma que restringe la aplicación de las actividades preparatorias y auxiliares, es necesario agregar una regla anti fragmentación. También es pertinente acoger las recomendaciones de la acción 7 sobre la modificación a la regla de la agencia. En lo que respecta al sistema de tributación, se debe hacer un replanteamiento del artículo 20-2 para hacer que los EP tributen bajo el sistema de atribución sin restringirse solamente a rentas de fuente nacional.

En lo que concierne al criterio de la residencia, consideramos que al ser Colombia naturalmente un país importador de capital y tecnología, no tendría mucho sentido implementar reglas CFC por cuanto es poco lo que se podría recaudar. Sentado lo anterior, las

dificultades para lograr una debida implementación del régimen de las ECE teniendo en cuenta los gastos administrativos y las grandes dificultades con las que cuenta la autoridad tributaria a la hora de fiscalizar esas estructuras. Por lo tanto, no se ve tan claro el objetivo teniendo en cuenta una relación costo/beneficio.

En materia de precios de transferencia, consideramos oportuno hacer caso fiel a las directrices de las acciones 8-10 de la OCDE, particularmente los que atañe a los intangibles. Lo anterior en la medida en que resulta impensable que Colombia “nade contra la corriente” y opte por la adopción de un sistema de prorrateo (*formulary apportionment*) para los fines de determinación de ingresos, gastos y costos entre vinculados extranjeros del exterior.

En el tema de la tributación indirecta, consideramos que la propuesta traída en la reforma tributaria es acertada. Lo anterior por cuanto el empleo de una retención en la fuente es la manera más sencilla de fiscalización y recaudo, aunque las entidades financieras obligadas practicar la retención podrían tener dificultades para identificar qué tipo de pago corresponde a una transacción digital. Sin embargo, creemos que la obligación impuesto al no residente de registrar su plataforma electrónica e inscribirse con la autoridad tributaria es una herramienta válida.

Todos los anteriores puntos dirigidos a tener una legislación fiscal al día en temas de comercio electrónico e igualmente para materializar la intención de Colombia de hacer parte de la OCDE.

Referencias

- Miller, A., y Oats, L. (2014). *Principles of international taxation*. Londres: Bloomsbury.
- Avi Yohan, R. (2004). Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. *Bulletin for International Taxation*, 61(4), 130-138.
- Avi Yohan, R. (2007). *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Avi Yonah, R., y Clausing, K. (2008). Business profits (article 7 OECD model convention). En Lang, Pistone, Schuch y Staringer (Eds.), *Source versus residence: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*. Frederick: Wolters Kluwer Law & Business.
- Avi Yonah, R., Brauner, Y., y Ring, D. (2011). *U.S international taxation: cases and Materials*. Michigan: Foundation Press y Thomson Reuters.
- Arnold, B., y McIntyre, M. (2002). *International tax primer*. Frederick: Wolters Kluwer Law & Business.
- Báez, A., y Brauner, Y. (2015). *Withholding taxes in the service of BEPS accion 1: address the tax challenges of the digital Economy*. Ámsterdam: IBFD White Papers.
- Bal, A., y Gutiérrez, C. (2015). Taxation of digital economy. En Cotrut (Ed.), *Internacional tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures*. Ámsterdam: IBFD.
- Boulle, L. (2009). *The law of globalization: an introduction*. Frederick: Wolters Kluwer Law & Business.
- Cámara Colombiana de Comercio Electrónico. (2016, noviembre). Recuperado de <http://www.ccce.org.co/noticias/la-camara-colombiana-de-comercio-electronico-presenta-el-segundo-estudio-de-transacciones>.
- Cotrut, M. (2013). Controversies involving the taxation of cross-border telecommunication income: is there a need for new rules. En Gutiérrez y Perdelwitz (Eds.), *Taxation of business profits in the 21st century: selected issues under tax treaties*. Ámsterdam: IBFD.
- Díaz-Faes, J., Irastorza M., y Durán, V. (2015). *La economía digital y el entorno de BEPS*. En A. Serrano (Ed.), *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Doernberg, R., y Hinnekens, L. (1999). *Electronic commerce and international taxation*. Frederick: Kluwer Law International.
- Finnerty, C., Merks, P., Russo, R., y Petriccione, M. (2007). *Fundamentals of international tax planning*. Ámsterdam: IBFD.
- Graetz, M. (2003). *Foundations of international income taxation*. Nueva York: Foundation Press.
- Goblit, G., y Vaquero, F. (2011). *Aspectos internacionales de la tributación Argentina: estudio teórico-práctico*. Buenos Aires: La Ley.
- Hammer, R. (1993). *Will the arm's length standard stand the test of time? The specter of apportionment*. En Alpert y Van Raad (Eds.), *Essays on international taxation in honor of Sydney I Roberts*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Hoffart, B. (2007). Permanent establishment in the digital age: improving and stimulating debate through an access to markets proxy approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 6(1), 106-121.
- Hongler, P., y Pascuales, P. (2015). *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the Era of the Digital Economy*. Ámsterdam: IBFD White Papers.

- Idrovo, J. (2016). Acción 1: abordar los retos fiscales de la economía digital. En Gutiérrez y Quiñones (Ed.), *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Bogotá: ICDT.
- Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico. (2013). Estado de situación del comercio electrónico en América Latina. Recuperado de <http://www.einstituto.org/marketing/2015/einstituto/Estado-Situacion-Comercio-Electronico-Am.pdf>.
- Knechtle, A. (1979). *Basic problems in international fiscal law*. Dunfermline: HFL Publishers.
- Kobetsky, M. (2011). *International taxation of permanent establishment: principles and policy*. Cambridge: Cambridge Tax Law Series.
- Lang, M. (2013). *Introduction to the law of double taxation conventions*. Ámsterdam: Linde y IBFD.
- Lüthi, B. (2010). The application of the OECD permanent establishment concept to electronic commerce. En Baker y Bobbet (Eds.), *Tax polymath: a life in international taxation. Essays in honour of John Avery Jones*. Amsterdam: IBFD.
- Pinto, D. (2002). E-Commerce and source-based income taxation. Ámsterdam: IBFD.
- OECD. (1998). *Ottawa taxation framework condition on electronic commerce*.
- OECD. (2015). *Base erosion and profit shifting project: addressing the tax challenges of the digital economy: action 1: 2015 final report*.
- OECD. (2015). *Base erosion and profit shifting project: designing effective controlled: action 3. 2015 final report*.
- OECD. (2015). *Base erosion and profit shifting project: addressing the tax challenges of the digital economy: action 1: 2015 final report*.
- Rosenbloom, D. (2000). The David R. Tillinghast lecture international tax arbitrage and the "International Tax System". *Tax Law Review*, (57), 137-166.
- Ruiz, R. (2016). Acción 7: previniendo la evasión artificiosa del establecimiento permanente. En Gutiérrez y Quiñones (Eds.), *Resultados del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia*. Bogotá: ICDT.
- Sanín, J. (2015). Tributación de la economía digital; perspectivas desde el derecho internacional. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (72), 233-248.
- Skaar, A. (1991). *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Frederick: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Skaar, A. (1999). Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce. En Lodin y Wiman (Eds.), *International studies in taxation: law and economics: liber amicorum leif muten*. Frederick: Kluwer Law International.
- United Nations Conference on Trade and Development. (2016). *UNCTAD B2C E-Commerce index 2016*. Recuperado de http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tn_unctad_ict4d07_en.pdf.
- Vogel, K. (1998). *Worldwide vs source taxation of income. A review and revaluation of arguments* (Part. III). *Intertax*, 393.
- Vogel, K. (2002). Which method should the European community adopt for the avoidance of double taxation? *Bulletin Tax Treaty*.

Normas y jurisprudencia

Ley 527 de 1999. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. 18 de agosto. D.O n.º 43.673.

Decreto 3026 de 2013. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público). Por medio del cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario. 27 de diciembre de 2013.

Decreto 3028 de 2013. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público). Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario. 27 de diciembre de 2013.

Her Majesty's Revenue and Customs. *International Taxation Manual*. I.N.T.M 264080.

U.S. Supreme Court. *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

U.S. Court of Appeals for the Fifth Circuit. *Commissioner v. Piedras Negras Broadcasting Co.*, 127 F.2d 260 (1942).

Income Tax Appellate Tribunal. *Motorola v. Deputy Commissioner of Income-tax, Non-Resident Circle*, June 22, 2005.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Oficio n.º 027059, 17 de septiembre de 2015.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto n.º 057425 de 11 de noviembre de 2013.