



El criterio de establecimiento permanente frente a la economía digital en Colombia: análisis y propuesta de mejora

The criterion of permanent establishment in front of the digital economy in Colombia: analysis and improvement proposal

O critério de estabelecimento permanente frente à economia digital na Colômbia: análise e proposta de melhoria

DAVID FERNANDO LEÓN BONILLA*

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia / david.leon03@est.ueexternado.edu.co/ <https://orcid.org/0000-0002-4960-9920>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.07>

Resumen

Este artículo trata sobre la dificultad actual de las normas tributarias en materia del impuesto de renta frente al criterio de establecimiento permanente en la economía digital, tanto en el escenario nacional colombiano como internacional. El trabajo se enfoca, además, en los retos planteados por la llegada del comercio electrónico y la economía digital a la fiscalidad internacional, y plantea una posible solución a estos inconvenientes en el escenario del derecho tributario colombiano, teniendo en cuenta las distintas soluciones expuestas a nivel internacional como la presencia económica significativa, el impuesto a la ecualización y la retención en la fuente.

Palabras clave: economía digital; establecimiento permanente; impuesto a la renta presencia económica significativa; impuesto a la ecualización y retención en la fuente.

Abstract

This document is on the actual difficulty of tax law in matter of income tax in front of permanent establishment standard in the digital economy both in the Colombian national and international scene. Now then, it is clarified that the work is focused, also, in the challenges posed by the coming of E-Commerce and the digital economy to the international taxation and raises a possible solution to these drawbacks in the Colombian tax law considering the different solutions exposed at an international level such as significative economic presence, equalization tax and withholding tax.

Keywords: Digital economy; permanent establishment; income tax; significant economic presence; equalization tax and withholding tax.

Resumo

Esta documento trata da dificuldade atual da regulamentação tributária referente ao imposto de renda em relação ao critério de estabelecimento permanente na economia digital, tanto no cenário nacional colombiano como no internacional. Agora, esclarece-se que o trabalho enfoca, adicionalmente, os desafios colocados pela chegada do comércio eletrônico e da economia digital à tributação internacional e levanta uma possível solução para esses inconvenientes no cenário do Direito Tributário colombiano, levando em consideração o diferentes soluções expostas a nível internacional, tais como presença econômica significativa, imposto de equalização e retenção na fonte.

Palavras chave: Economia digital; estabelecimento permanente; presença econômica significativa de imposto de renda; imposto de equalização e retenção na fonte.

Introducción

Este escrito trata sobre la tensión actual entre de las normas tributarias en materia del impuesto de renta frente al criterio de establecimiento permanente (EP) en la economía digital, tanto en el escenario nacional colombiano como internacional. Por ende, se excluyen del análisis los impuestos indirectos y los territoriales, el impuesto sobre las ventas o impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto de industria y comercio (ICA) o cualquier otro tributo distinto al impuesto de renta.

El trabajo se enfoca, además, en los retos planteados por la llegada del comercio electrónico y la economía digital a la fiscalidad internacional, y plantea una posible solución a estos inconvenientes en el escenario del derecho tributario colombiano, teniendo en cuenta las distintas soluciones expuestas a nivel internacional. Así, este trabajo está basado en el análisis de la doctrina, la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia, los convenios de doble imposición suscritos por varios países e instrumentos de *soft law* emitidos por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Por lo tanto, dentro de estos documentos se encuentran el Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report (Acción 1 de BEPS), la Convención Modelo sobre el Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE (Mocde), el Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, el Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies, Tax Challenges Arising from Digitalization-Interim Report 2018 (Interim Report), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, entre otros.

Dicho esto, antes del surgimiento del mundo digital era relativamente sencillo para los Estados gravar los beneficios obtenidos por el comercio de productos o servicios, puesto que para ejecutarlos, comercializarlos y publicitarlos era necesario tener una ubicación física abierta al público. En la actualidad, realizar negocios a través de medios digitales hace que sea muy difícil poder determinar cuál Estado debe gravar los beneficios obtenidos por productos y servicios digitalizados que no necesitan una ubicación física (Sweet, 1998), dado el advenimiento de la internet, que es un mundo completamente intangible.

Sin embargo, en los últimos años se han tomado medidas unilaterales para actualizar las normas tributarias de una manera que puedan hacerle frente a la economía digital. Tomando en consideración esto, por ejemplo, en Italia, en el caso de Apple, Amazon, Google, Facebook y Alphabet solamente hasta 2019 se gravó la “digital base” debido a la falta de regulación tributaria sobre el tema (Huanyu y Yang, 2019). Entre los años 2016 y 2017, Pensilvania recaudó \$50’000.000 de dólares por Pokémon Go. Este recaudo se hizo gracias a que dicho estado grava con una tasa del 6% los contenidos digitales descargados de

videojuegos, mientras que otros estados, por su falta de regulación, no obtuvieron recaudo alguno (Stanley-Smith y Schwanke, 2016).

En la Unión Europea (UE), varios países también de forma unilateral han adoptado impuestos sobre los servicios digitales con una estructura diferente en cada Estado. En Austria y Hungría solo se gravan los ingresos de la publicidad en línea, mientras que la base impositiva de Francia es mucho más amplia, ya que incluye los ingresos por proveer una interfaz digital, publicidad dirigida y la transmisión de datos recopilados sobre los usuarios con fines publicitarios. De la misma manera, las tasas impositivas varían del 2% en el Reino Unido al 7,5% en Hungría y Turquía (aunque la tarifa de Hungría se reduce temporalmente al 0%) (Asen, 2020).

Además, en América Latina se ha recurrido a innovar en reglas respecto de la fuente del ingreso para determinar la jurisdicción del impuesto a la renta, ya que, a la fecha, en la región existen pocos impuestos digitales, aunque se han planteado en países como Brasil y México.

De esta manera, en Brasil, con el fin de actualizarse ante la economía digital, se presentó el Proyecto Ley 2358 de 2020. En el mencionado proyecto de ley se gravan los ingresos de la publicidad respecto de usuarios brasileños o el poner a disposición de los usuarios una plataforma digital, con el objetivo de la venta de bienes o servicios directamente entre dichos usuarios, siempre y cuando uno de ellos esté ubicado en Brasil. Este impuesto se trata como una regalía y es aplicable tanto a empresas nacionales como extranjeras (Francisco, 2020).

Así, se ha buscado establecer el derecho impositivo teniendo en cuenta el lugar de ubicación del destinatario o cliente, independientemente del sitio del que proviene el bien o servicio. En consecuencia, las legislaciones de Uruguay y Perú, por ejemplo, se han planteado que, incluso en los casos en los cuales el único nexo con el país de los consumidores es la existencia de un servidor podría existir un EP (Teijeiro, 2020).

Adviértase que en el caso de Argentina existen dos hipótesis en las cuales se considera que la renta tiene fuente local con base en el destinatario del servicio, estas son:

1. Asesoramiento técnico, financiero o similar prestado desde el extranjero en virtud del artículo 13 del impuesto sobre la renta.
2. La explotación de películas cinematográficas, transmisiones de radio o televisión, u otros medios de proyección de video o sonido, reproducción, transmisión o difusión desde el extranjero según el artículo 14, siempre que se utilicen económicamente en Argentina (Teijeiro, 2020).

En Colombia, el artículo 24 del Estatuto Tributario (ET) estableció, entre de otras cosas, que:

... hay conceptos que independientemente de que se suministren desde el exterior o en el país, se consideran ingresos de fuente nacional. Entre los cuales se encuentran: los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda

especie de propiedad industrial, o del “Know how”, de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país, así como la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica. (DIAN, 2019)

A pesar de lo anterior, existen algunos modelos de negocio de la economía digital que se llevan a cabo en Colombia, los cuales actualmente no son tratados como ingresos de fuente nacional y, por tanto, no son gravados con el impuesto a la renta. Por ejemplo, los servicios de acceso satelital prestados por no residentes o extranjeros sin domicilio en el país, a través de satélites ubicados fuera del segmento de la órbita geostacionaria del país (DIAN, 2019); los servicios de publicidad en línea o el acceso a plataformas virtuales.

Por ende, la complejidad de la economía digital, junto con su falta de regulación, ha ocasionado que en el mundo las compañías de la economía digital se hayan aprovechado de este vacío legal para no pagar, por decirlo de alguna manera, la parte justa de impuestos por los beneficios empresariales obtenidos en el Estado fuente o donde se genera el valor de los bienes o servicios prestados, licenciados o adquiridos a través de estos novedosos canales digitales (Sánchez Rojas, 2020, pp. 15-17).

Desde una perspectiva del derecho tributario internacional (DTI), una de las situaciones que propicia la dificultad de gravar la economía digital es que, por regla general, esta no requiere una presencia física, lo que conlleva que no se configure un EP, puesto que el concepto de EP sigue estando aferrado al requisito anacrónico de una presencia física en el país de la fuente (Sánchez Rojas, 2020, p. 16).

Hechos los comentarios introductorios, este trabajo propone una solución desde la legislación interna tributaria de Colombia para gravar las actividades económicas que surgen en la economía digital, tomando como punto de referencia exclusivamente el impuesto sobre la renta y complementarios.

De esta manera, se propone implementar en la legislación interna una retención fiscal en las operaciones Business-to-Business (B2B) y Business-to-Consumer (B2C), realizadas en la red respecto de ciertos tipos de servicios digitales, esta es posiblemente la mejor alternativa para Colombia, sin perjuicio de que existan otras soluciones factibles en el derecho comparado¹.

Así las cosas, dentro de las otras soluciones factibles encontramos la adopción de un EP digital o un nuevo umbral sobre el mismo. Sin embargo, esta solución ha sido descartada ya que consideramos que trae algunos problemas para los que aún no se tienen las herramientas ni el personal ni los medios para llevarlas a cabo, lo que deriva en que se trate de una alternativa que probablemente no represente aumento del recaudo y no se vea una mejora considerando la relación costo-beneficio (OECD, 2015).

Con miras a que sea posible esta nueva retención también se propone modificar la regla de fuente del artículo 24 del ET, para hacer mayor su espectro y así incluir algunas

1 La solución aquí descrita no es solo aplicable a Colombia, sino que también a otros países (Moreno y Brauner, 2019; OECD, 2015; Brauner y Báez, 2015).

de las transacciones que ocurren en la red digital, como lo son, por ejemplo, el *cloud computing* y la descarga de apps, transacciones que hoy están libres de retención en la fuente dado que, por regla general, se trata de operaciones completamente automatizadas que, según la doctrina vigente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), no constituyen ni servicios técnicos ni asistencia técnica frente a los cuales se pueda aplicar la regla de extraterritorialidad en materia de rentas de fuente local, como se mostrará más adelante (DIAN, 2018).

Asimismo, se considera que implementar una retención fiscal logra hacer de forma rápida un recaudo efectivo sobre las actividades económicas realizadas por entidades no residentes a efectos tributarios que hacen parte de la economía digital y que ofrecen sus bienes y servicios a través de medios digitalizados a clientes de todo tipo en Colombia, en donde actualmente gran parte de esos ingresos no están siendo objeto de imposición directa en el país, como se mencionó².

Para que haya cumplimiento de la norma, consideramos que esta retención podría hacerse por parte de las entidades financieras emisoras de la tarjeta de crédito o débito usada en el pago, siempre que la operación sea B2C (teniendo en cuenta principalmente la ubicación del usuario según el IP y el país de emisión del medio de pago), o mediante retención directa por parte del adquirente del bien o servicio cuando la transacción sea B2B (OECD, 2015).

Hay que tener en cuenta que esta sería una medida unilateral y transitoria que se puede implementar en Colombia, dado que es una alternativa de recaudo que se puede aplicar mientras que se concretan todas las propuestas multilaterales planteadas por la OCDE bajo los dos pilares del llamado plan BEPS 2.0, teniendo en cuenta que, actualmente, en el mundo están floreciendo un sin número de distintas medidas unilaterales. Sin embargo, la adopción de un impuesto digital podría ser contraria a las obligaciones de índole comercial bajo el marco de las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y de las cuales Colombia hace parte.

Al respecto, los tratados base de la OMC –el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS) y el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)– podrían convertirse en una limitación para las soluciones unilaterales en materia tributaria, debido a que estos tratados contienen regulaciones como lo son el trato de nación más favorecida y el trato nacional, ya que, de manera positiva, bajo diversos tratados de la OMC se encuentra prohibido gravar en mayor medida a los bienes y servicios extranjeros frente a los nacionales, aun cuando estos provengan de la economía digital (Haslehner *et al.*, 2019).

Vale aclarar que, al no existir certeza respecto de la fecha de entrada en vigor de esta propuesta global, ni tampoco una confirmación de que esta última será respaldada por una

2 La solución aquí descrita no es solo aplicable a Colombia, sino que también a otros países (Moreno y Brauner, 2019; OECD, 2015; Brauner y Báez, 2015).

mayoría absoluta de países que logre su implementación, creemos que debe adoptarse un régimen transitorio en el impuesto de renta colombiano para la economía digital. De lo contrario, Colombia estaría perdiendo una importante fuente de ingreso fiscal, en donde consideramos que hay legitimidad para el gravamen, toda vez que los consumidores están en el país y, por tanto, ahí se ve reflejada la expresión de riqueza que sería gravada.

Ahora bien, es importante aclarar, como se expondrá más adelante en el texto, que la retención fiscal propuesta no tendría efectos sobre los países con los cuales Colombia tiene convenios de doble imposición (CDI), puesto que habría que realizar la modificación bilateral de las reglas preexistentes en cada uno de ellos, lo cual es muy difícil, ya que requiere una renegociación de cada uno de estos.

Dicho esto, desde un punto de vista estructural, este documento se organiza de la siguiente manera: en el primer apartado se hablará sobre los retos del comercio electrónico y demás figuras digitales en el derecho tributario; también se hará un recuento sobre el concepto de EP y se desarrollarán sus problemas frente a la economía digital. En el segundo apartado se plantearán algunas soluciones en torno al concepto de EP en la economía digital.

Por último, se hablará sobre las soluciones aplicables en Colombia y cuál de ellas sería la mejor alternativa para el país en términos de eficiencia y recaudo tributario, así como también se planteará la forma como consideramos se puede lograr el cumplimiento efectivo de esta normativa propuesta.

I. La economía digital como reto a las figuras tradicionales de la tributación

A. Aspectos generales de la economía digital e importancia en el flujo internacional y el recaudo tributario

A propósito de la economía digital, entre esta y el comercio electrónico existe una relación de género y especie. De aquí que pueda afirmarse que la economía digital abarca, además del comercio electrónico, los negocios en internet, algoritmos de economía, servicios digitales, plataformas de economía, *hardware* de manufactura, *software* de consultoría, etc. (UNCTAD, 2019).

Con la llegada de las tecnologías de la información y la comunicación, todos los sectores de la economía han reportado un crecimiento en su productividad, en especial con la llegada de dispositivos digitales, la alta conectividad y la tecnología inteligente. A causa de ello, se ha incrementado de forma exponencial el uso de tecnologías como *cloud computing*, el *Blockchain* y el “internet de las cosas”. Sin embargo, el uso de muchas de estas tecnologías es muy reciente, puesto que la mayoría aún se encuentra en desarrollo y se desconoce todo su potencial (OECD, 2018).

1. MODELOS DE NEGOCIO EN LA ECONOMÍA DIGITAL

La OMC ha definido al comercio electrónico como producir, distribuir, hacer *marketing*, vender o enviar bienes o productos por medios electrónicos (OMC, 1998). Según la OCDE, el comercio electrónico significa la venta o suministro de bienes o servicios mediante una red informática (OECD y OCDE, 2019). En conclusión, la definición de comercio electrónico implica el uso de tecnologías de la información o de la comunicación para pedir o suministrar un bien o servicio de forma digital o física.

En la legislación nacional el comercio electrónico significa “aquel que 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” (Congreso de Colombia, 1999). Como puede observarse, es posible decir que esta definición colombiana es, de alguna manera, omnicomprendiva y cubre casi que todos los modelos de negocios que se hacen en la red. Sin embargo, al ser una definición tan extensa implicaría que hoy en día casi todas las operaciones que se realizan mediante mensajes de datos o medios parecidos hacen parte del mundo del comercio electrónico.

Dentro de los modelos de negocios que abarcan la economía digital, los principales son el comercio electrónico, las tiendas de aplicaciones (llamadas *App Store*), la publicidad en línea, el *cloud computing* o computación en la nube, las plataformas colaborativas, los pagos en línea y el *Blockchain*.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Dentro de los negocios más populares en la economía digital se encuentran las plataformas *multi-sided*, reventa, redes sociales, empresas integradas verticalmente y proveedores de insumos (OECD, 2018). En esta línea, se podría decir que las características que componen la economía digital son:

a) *Encontrarse en diversas jurisdicciones*

La economía digital ha permitido que las cadenas de producción se distribuyan a lo largo del mundo, y, al mismo tiempo, ha permitido acceder a mercados de diferentes países sin tener presencia física en estos (OECD, 2018).

b) *Dependencia de activos intangibles*

Las empresas altamente digitalizadas se caracterizan porque han centrado sus inversiones en bienes intangibles, y en especial se han focalizado en la propiedad intelectual. Queda definido, entonces, que uno de los bienes primordiales para el desarrollo de la economía digital son los bienes intangibles como el *software*, los algoritmos o los sitios web (OECD, 2018).

c) Sinergia entre la participación de usuarios y los datos

El análisis de datos se ha tornado especialmente relevante para establecer relaciones dirigidas a los usuarios o consumidores. Se deduce que en las redes sociales el uso del análisis de datos ha permitido que surjan nuevos negocios o se haya revolucionado el mercado. A pesar de que se ha dicho que el análisis de datos es una de las características de la economía digital, en muchos casos no es necesario. Por ejemplo, en el *cloud computing*, el análisis de datos en su mayoría no es parte fundamental del negocio (OECD, 2018).

d) Relación entre la creación de valor y los modelos de negocios digitalizados

La creación de valor es una incógnita que ha acompañado a la economía digital. Recuérdese que debido a la pluralidad de negocios que hay en la red es muy difícil crear una regla general para determinar cómo ocurre la creación de valor.

En algunos casos se ha pensado que la interacción de los usuarios es lo que crea valor. Sin embargo, esto no es aplicable a todos los modelos de negocio, ya que una de las características de la economía digital es la incertidumbre sobre dónde o cuándo se crea valor (OECD, 2018).

A pesar de ello, de lo que sí se tiene certeza es de la existencia de dos modalidades de pago por el derecho de uso de contenidos y tecnologías, las cuales son:

- Sumas globales: se paga una única vez a la firma del acuerdo una suma, por un periodo determinado de uso de los contenidos y/o tecnologías.
- Regalías: son pagos mensuales realizados por el uso de los contenidos y/o tecnologías por el tiempo que dure el acuerdo de licenciamiento. (Suárez *et al.*, 2018)

Es importante mencionar que el comercio electrónico y otras formas de economía digital están en crecimiento en todo el mundo. Por lo tanto, si Colombia no regula pronto este tipo de negocios perderá una gran oportunidad de recaudo. Muestra de esto es que en América Latina se estima un crecimiento de 105% en el comercio electrónico, entre 2018 y 2022. En el escenario nacional, se cree que será de un 150% (Latin America E-Commerce market projections 2018-2022, 2020), igualmente, la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico registró que en 2018 se realizaron transacciones por la suma de 110 billones de pesos en negocios en la red (Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, 2019).

Por último, es importante hacer hincapié en que, teniendo en cuenta la coyuntura actual, la pandemia de la covid-19 ha obligado a los Estados a buscar nuevas fuentes de recaudo, dentro de las cuales se ha considerado gravar la economía digital.

Por ende, el no tener una legislación especializada para hacer un recaudo efectivo por las actividades relacionadas con la economía digital ha representado para el Estado colombiano una pérdida de recursos que podrían ser de mucha ayuda en la presente crisis. Además, según cifras del Banco Mundial, internet es un instrumento que está al alza en el

mundo, situación que ha implicado que todos o casi todos los modelos de negocio se hayan trasladado a la economía digital, debido a que reduce de forma significativa los costos fijos (Suárez *et al.*, 2018). Por tanto, la economía digital ha llegado para quedarse y ello muestra la necesidad del Estado colombiano de gravar la misma de una manera justa y eficiente.

B. ¿Cuáles instituciones jurídicas del derecho tributario deben adaptarse al comercio electrónico?

Desde hace mucho tiempo, el comercio electrónico ha sido relevante para el mundo de la tributación. Incluso, la OCDE lleva desde 1998 preocupándose por los retos que implica para el DTI el comercio electrónico (OECD, 2015). En 1923, a raíz de un informe elaborado por unos expertos económicos de la entonces Liga de las Naciones, en el DTI surgieron dos criterios básicos para establecer la jurisdicción tributaria (Cabrera, 2017).

El primer criterio es la fuente (objetivo), que implica que los beneficios obtenidos en determinado país son gravados en este; el segundo criterio es la residencia (subjetivo), que obedece a criterios personales, económicos y sociales e implica que los beneficios obtenidos en cualquier parte del mundo pueden gravarse en el país de residencia (Azam, 2011).

Sin embargo, la economía digital ha representado un reto para el DTI, tanto que es difícil determinar en cuál jurisdicción se crea valor. En esta misma línea, se han planteado serias dudas respecto del concepto de fuente, de residencia y sobre los elementos del impuesto a la renta (OECD, 2015). De esta manera, bien sea por lo anticuada de la regulación DTI o por la dificultad para regular el internet (RIFAT AZAM, 2007), actualmente la tributación afronta algunos de los retos que se abordarán enseguida.

1. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y DE LAS OPERACIONES GRAVABLES

Las regulaciones locales son prácticamente inaplicables en la red, puesto que es difícil conocer las transacciones y quiénes las llevan a cabo (RIFAT AZAM, 2007). Esto se debe a que en la economía digital se puede prescindir de terceros que suministren información al fisco (Forgione, 2003). Por ejemplo, Google genera billones de dólares por publicidad en línea, pero no es fácil determinar la fuente de los ingresos, ya que aquellos por publicidad en internet se generan por los clics que se dan en diversas jurisdicciones (Azam, 2012).

Sumado a lo anterior, existe el problema de aquellos países que gravan la economía digital con bajas tasas con el fin de obtener inversión extranjera (Pastukhov, 2009). Más allá de la competencia que tienen algunos Estados por brindar tasas bajas de tributación, existe el problema de poder rastrear las actividades que se realizan en internet, puesto que muchos Estados no cuentan ni con el personal ni con las herramientas necesarias para poder rastrear estas actividades (Pastukhov, 2009).

En conclusión, el carácter anónimo es un impedimento para poder rastrear las operaciones que se hacen en línea y, por tanto, implica para la autoridad fiscal una dificultad para auditar estas transacciones y exigir el pago de impuestos (Cockfield, 2002).

2. INEFICACIA DE REGLAS FISCALES

A la economía digital se le han aplicado normas que no se han pensado en su lógica. Muestra de la desconexión entre la norma y la realidad es que a esta última no es muy sencillo aplicarle el criterio de la fuente, puesto que la economía digital en la mayoría de los casos no requiere una manifestación física (Rifat Azam, 2007).

Asimismo, esta desunión ha permitido que algunas multinacionales, haciendo uso del DTI, se muestren como residentes en países de baja o nula tributación, lo que logran gracias a la fácil movilidad y poca tangibilidad de este universo digitalizado (Forgione, 2003).

Además, algunas soluciones, como lo es el criterio de residencia o de EP, en la actualidad no son aplicables en las empresas dedicadas al comercio electrónico por las siguientes circunstancias:

- El criterio de residencia en las empresas dedicadas al comercio electrónico es inaplicable, debido a que la mayoría de estas tienen pocos bienes físicos y operan de forma descentralizada, lo que hace muy difícil determinar “el lugar central de administración y control” (Rifat Azam, 2007).
- El concepto de EP es inoperante, puesto que con el uso de internet no es necesaria la presencia de una sucursal para llevar a cabo negocios en otro Estado (Rifat Azam, 2007, pp. 8-9).

Una muestra de los problemas derivados del comercio electrónico se encuentra en la regulación interna de Estados Unidos, donde hasta hace poco tiempo no podían exigir el pago de impuestos locales sobre ventas a los vendedores que no tuvieran una permanencia física en su territorio. En este país, si una empresa no tenía una presencia física en un Estado, esta compañía no era contribuyente de este por los impuestos locales, lo cual cambió gracias al criterio del nexo económico introducido por parte de la jurisprudencia de ese país en el fallo *Dakota del Sur C. v. Wayfair* a partir del año 2018 (Soulsby, 2017).

No obstante, el aplicar una regulación tributaria que no estaba pensada para el comercio electrónico le implicó al Estado de Nueva York darse cuenta de que dejó de recaudar \$79'000.000 de dólares por las actividades de Amazon en 2009 (Yang *et al.*, 2016).

Además, existen multinacionales que en su planeación tributaria utilizan subsidiarias en países con baja o nula tributación para que sean las encargadas de distribuir el bien intangible al consumidor final (Abdallah y Murtuza, 2006). En el caso de las ventas de Amazon o empresas similares que venden *e-book* o suscripciones y que permiten descargar o usar contenido digital, existe la duda en el DTI sobre cómo deben tributar los vendedores o suministradores de contenido digital (Azam, 2012).

Como se mencionó con anterioridad, uno de los mayores retos que afronta el DTI es que la mayoría de las normas han sido pensadas sobre la existencia o no de un EP, lo cual dificulta gravar ciertas actividades de la economía digital que no siempre necesitan una

presencia física (International Fiscal Association, 2018). Nótese que las normas actuales en impuestos directos han llevado a los siguientes supuestos en la tributación:

- Minimización de la carga tributaria en el Estado de la fuente, evitando toda presencia fiscalmente imponible o, en caso de tener una presencia fiscalmente imponible, traslado de los beneficios brutos mediante estructuras comerciales o reducción del beneficio neto, maximizando las deducciones a nivel del ordenante.
- Escasa o nula retención en la fuente.
- Escasa o nula tributación a nivel del perceptor de las rentas (posible a través de países o territorios de baja tributación, regímenes preferenciales o mecanismos híbridos), con derecho a sustanciosos beneficios excepcionales, frecuentemente sustentados en acuerdos intragrupo.

No imposición de los rendimientos sometidos a baja tributación en la matriz. (Suárez *et al.*, 2018)

A propósito de esto, aún hoy en día el DTI no ha superado los retos de la disrupción de la era digital, a pesar de los intentos de la OCDE por actualizar el DTI con BEPS 1.0 y 2.0. Incluso, ha surgido la duda de si soluciones de otrora como el principio de plena competencia son aplicables en la economía digital (Van den Hurk, 2020).

3. LA FACILIDAD DE TRANSFERENCIA DE ACTIVOS INTANGIBLES

El comercio electrónico y el mundo digital han llevado a pensar en la necesidad de reevaluar los principios tradicionales del DTI y la fuente del ingreso (Sweet, 1998). Esta necesidad de reevaluar instituciones del derecho Tributario se debe en gran parte a los bienes intangibles, puesto que al estar en internet es difícil asignarles una localización física (Rifat Azam, 2007, p. 7).

De igual forma, en operaciones transfronterizas de la economía digital, la existencia de bienes y servicios intangibles ha implicado una dificultad a la hora de determinar quién es el contribuyente. Además, las diversas operaciones que se pueden realizar con esta clase de activos, junto con la falta de certeza sobre el valor exacto de estas, ha dificultado la aplicación de las normas sobre precios de transferencia por parte de las autoridades fiscales (Forgione, 2003; Sánchez Rojas, 2018). En conclusión, debido a que la regulación fiscal actual está pensada sobre bienes tangibles, al interactuar con bienes intangibles se hace difícil rastrear la fuente de estos (Forgione, 2003).

4. LA DIFICULTAD PARA DISTINGUIR ENTRE UN BIEN Y UN SERVICIO

La revolución de la tecnología de la información generó sin fin de nuevos productos, servicios y métodos de hacer negocios que no se ajustan a las clásicas categorías de negocios.

Por ejemplo, se podría suscribir a una base de datos que incluye el libro, descargar el libro en el computador del consumidor o recibir actualizaciones del libro (Rifat Azam, 2007, p. 8). Esto ha dificultado hacer una correcta clasificación tributaria de dichos ingresos, lo que ha ocasionado que, incluso en la UE se haya propuesto clasificar los bienes virtuales como servicios (Chan, 2000).

A continuación, en la tabla 1 se podrán apreciar algunos ejemplos sobre las dificultades que ha implicado la economía digital para el derecho tributario.

TABLA 1. DIFICULTADES POR LA ECONOMÍA DIGITAL

Estado	Dificultades en la clasificación de ingresos de la economía digital
Austria	En el derecho tributario austriaco, los ingresos generados por la descarga de <i>software</i> de computadora y otro contenido digital han sido considerados como un ingreso de negocio. Sin embargo, en el escenario internacional estos ingresos bien podrían ser considerados como regalías, ingresos por trabajo independiente o ingresos por actividades comerciales. Así las cosas, por ejemplo, en los ingresos obtenidos por el suministro de videos, audio o libros mediante internet, sin posibilidad de reutilizar de forma comercial este contenido, no se consideran dichos ingresos como regalías. Además, debido a que la empresa que ejerce el comercio electrónico no tiene un EP en Austria, dichos ingresos no son susceptibles de impuesto a la renta o retención en la fuente (Chan, 2000, pp. 82-84).
Brasil	Ante la dificultad de definir si el SaaS es un ingreso por regalía o por servicios técnicos, se decidió que este es un servicio técnico porque la información es manejada por el desarrollador del <i>software</i> , quien es responsable de sus funciones; que los pagos mensuales se relacionan con el paquete elegido por el usuario, y el acceso al <i>software</i> es mediante una estructura automatizada que está en la red y sobre la que se tiene soporte técnico en caso de ser necesario. Así las cosas, incluso, parte de la doctrina ha considerado que la anterior sentencia es igualmente aplicable a todas las actividades de la economía digital relacionadas con el cloud computing (Chan, 2000, pp. 127-128).
Canadá	La problemática respecto a la descarga de <i>software</i> es aún más profunda, ya que la clasificación de los ingresos de esta actividad depende del software que se trate. Por ejemplo, los ingresos por la descarga de <i>shrink-wrap computer software</i> son tenidos como ingresos de venta de bienes, mientras que los pagos por <i>custom computer software</i> son considerados como ingresos de regalías (Chan, 2000, pp. 145-146).
Dinamarca	Para este Estado los ingresos por la descarga de <i>software</i> no son tenidos como una regalía. Lo anterior se debe a que en muchos casos los <i>softwar</i> objeto de descarga no son protegidos por una patente, por ende, no son tenidos como regalías en el derecho tributario de Dinamarca. De esa forma, la anterior situación es aplicable a casi todas las transacciones, ya que también se predica de los ingresos provenientes de servicios prestados mediante <i>cloud computing</i> (Chan, 2000, pp. 207-208).

Fuente: elaboración propia.

De igual forma, la falta de uniformidad en el escenario internacional también es predicable en el panorama nacional, en tanto que Colombia se ha abstenido de adherir a varios comentarios de la OCDE como:

- Cuando los derechos adquiridos se limitan a aquellos necesarios para permitir al usuario la utilización de un programa; el pago por estos corresponde a un beneficio empresarial (regulado por el artículo 7 del Modelo OCDE) y no una regalía.

- Los acuerdos de distribución por los que el beneficiario obtiene los derechos de hacer múltiples copias de un programa con fines de explotación en su propio negocio (tales como licencias de sitio, licencias de empresas o licencias de red) no son consideradas regalías.
- [...]

En el caso de la descarga en computadoras de productos digitales, tales como aplicaciones digitales, imágenes, sonidos o texto, no se consideran tales pagos como regalías. (Sánchez *et al.*, 2019)

C. El concepto de EP en el derecho tributario comparado actual

Conviene señalar que desde 1899, fecha en la que se suscribió el primer CDI de la historia entre Prusia y el Imperio Austrohúngaro, al concepto de EP se agrega el DTI (por lo menos desde la óptica de los tratados tributarios base) (Cabrera, 2018).

Dicho esto, este criterio de EP es especialmente útil para determinar la jurisdicción en la cual se han de gravar los beneficios empresariales, principalmente bajo la Mocde, sin que ello implique que este sea su único uso (OECD, 2019).

Sin embargo, hay que decir que, conforme al principio de plena competencia fiscal o concurrencia, los únicos ingresos que podrán ser gravados por los países en los que hay un EP son aquellos que le son atribuibles a este (Cabrera, 2018, p. 137).

Así las cosas, el concepto de EP tiene como elementos: i) la existencia de un lugar de negocios; ii) el lugar de negocios debe ser permanente; iii) debe estar a disposición de la empresa que lleva la actividad; iv) se deben de llevar negocios en el Estado que se encuentra ubicado el establecimiento; y v) una conexión entre el negocio y el establecimiento, tanto en la Mocde como en la Convención Modelo de Doble Imposición entre países desarrollados y en vía de desarrollo de las Naciones Unidas (MONU) (Ojeda Pinto, 2018).

Por otra parte, no se puede perder de vista que el concepto de EP es propio del derecho fiscal, razón por la que no debería confundirse o considerarse como análogo a algunas figuras del derecho societario como la sucursal, ya que el concepto de EP es netamente tributario y más amplio que la sucursal. Además, en Colombia, las sociedades extranjeras no pueden incorporar más de una sucursal, mientras que sí pueden tener más de un EP (Cabrera, 2018, pp. 144-147).

De manera similar ocurre con el concepto de filial, que dista tanto del concepto de EP como el de sucursal, en tanto que la filial implica la creación de una sociedad doméstica como una entidad jurídicamente independiente de su accionista extranjero, pero con dependencia legal y económica (Cabrera, 2018, p. 142).

1. EL MODELO DE LA OCDE

Hoy en día, en la Mocde, el concepto de EP tiene tres elementos fundamentales: i) la existencia de un lugar de negocios, ii) el lugar de negocios debe ser permanente tanto de forma geográfica como temporal y iii) la empresa debe llevar los negocios en dicho lugar de negocios (Oguttu y Tladi, 2009).

Respecto al establecimiento permanente, se debe tener en cuenta que existen clases especiales, como el EP en materia de servicios, en materia de construcción y el EP de agente dependiente, los cuales tienen sus propias reglas. Sin embargo, en el presente texto no se hablará del EP en materia de construcción ni de servicios, puesto que, en principio, no tienen una relación directa con la economía digital.

a) *Regla general de EP*

– **La existencia de un lugar de negocios**

Cualquier instalación usada para llevar a cabo transacciones de la empresa, sin importar la existencia de exclusividad sobre su uso, puede ser considerada como un lugar de negocios. Este espacio puede ser propio, rentado o tenerlo a disposición a cualquier título, lo importante es tener la disposición del lugar, es decir que el espacio esté a disposición sin importar si es de forma legal o no (OCDE, 2005). De modo que casi cualquier sitio podría ser considerado como un lugar de negocios, como lo puede ser el alojamiento de caballos de carreras (Cabrera, 2018, pp. 133-187).

A pesar de lo anterior, la mera existencia de un lugar de negocios no implica que concurra un EP (OECD, 2019). Incluso, debido a la falta de claridad en los comentarios Mocde, determinar si existe disposición del lugar se ha convertido en una tarea de extrema subjetividad (Cabrera, 2018, pp. 133-187). De modo que resulta relevante determinar qué implica que el lugar esté a disposición de la empresa, lo cual se determinará con la existencia de un efectivo poder de uso. Un ejemplo de ello es cuando una empresa tiene la exclusividad legal para hacer uso de determinado lugar (OECD, 2019).

Sin embargo, no puede ser considerado un EP una localización incidental o intermitente cómo ocurre cuando los empleados tienen acceso a oficinas de empresas en las cuales no trabajan de forma prolongada. Debemos aclarar que este poder de uso debe ser directo, puesto que ser el propietario de un lugar y no usarlo no convierte a este sitio en un EP (OECD, 2019).

Conviene subrayar que algunos autores han dicho que la existencia de un lugar de negocios está condicionada a su manifestación física y, por ello, existe la duda en la doctrina en torno a si una página web, una cuenta bancaria y demás modelos de negocio de la economía digital son un EP. A pesar de ello, se tiene la certeza de que el servidor físico que sostiene estos modelos de negocio es en efecto un EP (Cabrera, 2018).

En este orden de ideas, a la hora de establecer la existencia de un lugar de negocios de forma mayoritaria se ha dicho en la doctrina que no importa que el negocio tenga efectos en determinada jurisdicción, sino lo importante es que tenga instalaciones físicas en esta. Por ejemplo, en el caso de una empresa inglesa que prestaba sus servicios de telecomunicación mediante los equipos que estaban en Reino Unido, se determinó que dicha empresa no tenía un EP en la India, puesto que no había infraestructura alguna en dicho Estado (Cabrera, 2018).

Además, en los comentarios a la Mocde se muestran tres casos en los cuales no existe disposición del lugar de negocios y, por tanto, no hay un EP, estos son:

1. Un vendedor que toma el pedido de sus clientes en la fábrica de estos.
2. Un empleado encargado de vigilar el cumplimiento de obligaciones de una empresa, al cual le permiten usar, por largo tiempo, una oficina de dicha empresa que está vigilando.
3. Una empresa de transporte terrestre que utiliza un muelle para mover la mercancía a una bodega (OECD, 2019).

A pesar de lo anterior, se ha opinado que para que exista una disposición de un lugar de negocios no se requiere un estándar tan alto, puesto que se ha dicho que en los casos en los cuales hay trabajo en casa hay un EP (OECD, 2019).

De acuerdo con esta postura, se argumenta que el hecho de que haya un lugar específico desde el cual uno de sus empleados cumple sus órdenes es suficiente para considerar tal lugar como un sitio a disposición de la empresa. Sin embargo, otros opinan que el teletrabajo es una actividad auxiliar dentro de las excepciones del parágrafo 4 del artículo 5 de la Mocde (OECD, 2019).

– **Permanencia**

Para entrar a estudiar si existe permanencia en un EP, se deben tener en cuenta dos elementos que componen este criterio: i) la permanencia temporal y ii) la permanencia geográfica.

Hay que aclarar que estos elementos deben de ser estudiados a la luz de la coherencia comercial del negocio. La causa de esto es que algunos modelos de negocio requieren un continuo traslado dentro del territorio nacional y otros requieren estar muy poco tiempo dentro de determinada jurisdicción (OECD, 2019).

Permanencia temporal (*Tempus test*). Bajo esta perspectiva, por regla general, en la práctica internacional para cumplir con este criterio se debe realizar la actividad en el país de la fuente por un término de 183 días (Cabrera, 2018, pp. 133-187). Sin embargo, puede existir un EP sin necesidad de que sea muy larga la estancia de este en el país de la fuente. Esto se debe a que, por la coherencia comercial de la actividad, esta solamente puede ser desarrollada por cortos periodos de tiempo (Sánchez *et al.*, 2019).

Así las cosas, en la Mocde se han planteado dos excepciones respecto a cuándo un lugar de negocios se puede considerar como un EP, a pesar de durar menos de 183 días en el Estado de la fuente:

1. En los casos de espectáculos que duran poco tiempo en el Estado fuente, pero retornan con frecuencia al mismo. Por ejemplo, el caso de un circo que hace su espectáculo durante tres meses cada año en los últimos cinco años. En estos casos se ha propuesto sumar los periodos de tiempo que han acumulado este tipo de negocios a lo largo de los años (OECD, 2019).
2. Cuando en el Estado fuente se tiene un corto periodo de duración y una estrecha relación con este, debido a la coherencia comercial (OECD, 2019).

Incluso, se ha planteado que en aquellos casos en los cuales el lugar tiene la finalidad de pasar largo tiempo en determinada jurisdicción, pero debe ser retirado por circunstancias sobrevinientes, se considera que dicho lugar tiene una permanencia temporal, así haya sido retirado de forma prematura (Cabrera, 2016).

Permanencia geográfica (*Locus test*). Este criterio implica que el EP esté ubicado en un lugar geográfico específico del Estado fuente. Sin embargo, esto no sugiere que el lugar de negocios esté literalmente fijo al suelo por algún sistema de cimentación, sino que debe tener relación con determinada área y jurisdicción (Cabrera, 2016). En consecuencia, se ha dicho que un satélite artificial no puede considerarse fijo, toda vez que gira de manera constante en la órbita geostacionaria sin que sea posible identificar su permanencia (Cabrera, 2018, pp. 133-187).

Se advierte que la coherencia comercial del negocio siempre debe ser tenida en cuenta. Muestra de lo anterior es cuando

... un consultor en desarrollo de la actividad que le ha sido encargada por su empresa empleadora tiene a su disposición diferentes oficinas dentro de un edificio y debe trasladarse a cada una de ellas, para cumplir con su labor; en dicho caso el edificio será un solo 'lugar de negocios' dado que los espacios (oficinas) tienen coherencia geográfica y comercial. (Cabrera, 2018, pp. 133-187)

Obsérvese que existe una discusión en los casos en los que el lugar se mantiene en movimiento. Lo anterior, puesto que parte de la doctrina considera que casos como el circo no tiene permanencia geográfica, puesto que por la naturaleza de su actividad se debe trasladar por múltiples lugares en repetidas ocasiones y de manera constante (Cabrera, 2016).

La precedente digresión ya no es una simple teoría, en tanto que la Corte Suprema de India concluyó que la F1 tenía un EP en India, debido a que tenía completo control de la actividad, relaciones contractuales fuertes con los residentes y una reiterativa presencia en el Estado, aunque sea por el corto tiempo de duración de la competencia anual (Sánchez *et al.*, 2019, p. 37).

– **Relación entre los negocios y el EP (*Business test*)**

Para que se cumpla con este elemento, se requiere que los actos o las medidas relacionadas con la naturaleza de los negocios tengan una relación estrecha con el EP (OECD, 2019). Por tanto, el EP debe ser un instrumento para la ejecución de la actividad económica, sin que esto implique que deba producir utilidades (Cabrera, 2016).

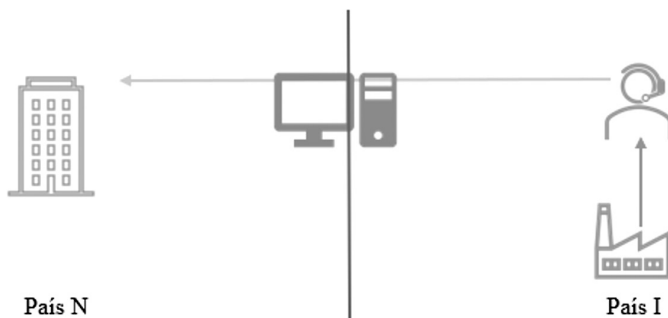
b) Exclusiones al concepto de EP

En esta parte se hará hincapié en las excepciones establecidas en el párrafo 4 del artículo 5 de la MOCDE. De antemano, se aclara que las actividades allí enlistadas solamente son tenidas como excepción, si la actividad desarrollada en estos lugares es preparatoria o auxiliar, según la naturaleza del negocio (Oguttu y Tladi, 2009).

A pesar de que existe una regla general, la cual indica que una actividad preparatoria o auxiliar es aquella que complementa las que son esenciales o necesarias para el negocio, se debe comprender que es difícil distinguir qué actividades son preparatorias y auxiliares y cuáles no, puesto que cada caso debe examinarse por separado, haciendo un análisis fáctico y probatorio para determinar la naturaleza de la actividad (Oguttu y Tladi, 2009).

Con el fin de explicar mejor lo mencionado, se debe tener en cuenta el siguiente ejemplo: la empresa A vende al señor B por internet uno de sus productos de entrega rápida. La empresa A reside en el país N. El señor B reside en el país I. Con el fin de enviar sus productos más rápido, la empresa A es propietaria de un garaje en el país I desde el cual envía y almacena sus productos. Por el hecho de que la actividad del garaje resulta esencial para hacer la entrega del producto, se ha considerado que la empresa A tiene un EP en el país (OECD, 2018).

FIGURA 1. EXCLUSIONES DEL CONCEPTO DE EP



Fuente: elaboración propia.

Así mismo, se ha planteado que el cúmulo de actividades preparatorias y auxiliares pueden concluir en la existencia de un EP como se muestra en el parágrafo 4.1 del artículo 5 de la Mocde. De esta forma, en el referido artículo se expone que el cúmulo de actividades preparatorias y auxiliares implica la existencia de un negocio coordinado y, por tanto, significa que estas actividades auxiliares sean tenidas como un EP (OECD, 2018).

No obstante, dicha regla surgió debido al “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7–2015 Final Report” que se implementó con el fin de evitar la fragmentación de las actividades realizadas en un Estado. Igualmente, de esta acción surgieron otras reglas como la cohesión de las actividades realizadas por varios sitios permanentes, entre otras (OECD, 2015).

2. EL MODELO DE LA ONU

En la actualidad, la MONU es diferente de la Mocde. No obstante, los primeros desarrollos de la MONU estaban estrechamente relacionados con la Mocde; a pesar de esta situación, hoy en día ambos modelos tienen grandes diferencias. Por tanto, la mejor forma de explicar la MONU es desde sus diferencias con la Mocde (UN, 2019).

Así las cosas, una de las principales características de la MONU es que genera un espectro más amplio de los supuestos del EP, para que el país de la fuente tenga mayores probabilidades de gravar la inversión extranjera (Cabrera 2018). Dentro de las diferencias más notorias se encuentran:

1. La MONU tiene un caso especial de EP, que es el de servicios, el cual consiste en el suministro de servicios para una empresa mediante empleados u otro personal, que resulta en un EP si estos servicios se prestan por más de 183 días, en cualquier momento, en un periodo de 12 meses comenzando o finalizando el año fiscal (Cabrera, 2016).
2. La MONU no eliminó el artículo 14 que trataba de servicios prestados mediante personal independiente, mientras que la Mocde eliminó dicho artículo (Cabrera, 2016).
3. En el parágrafo 4 de la Mocde no se considera como un EP las actividades relacionadas con la entrega de mercancía, mientras que en la MONU no ocurre esto. Por lo tanto, una actividad de entrega puede resultar en un EP bajo la MONU, sin que esto ocurra en la Mocde. Sin embargo, existe una dificultad práctica para atribuirle la verdadera porción de ingresos a estas actividades, en la medida en que son pocas en proporción con la totalidad del consolidado (Cabrera, 2016).
4. En la MONU, las acciones de un “agente dependiente” pueden constituir un EP, incluso si no concluye contratos en el nombre de la empresa de forma habitual. Por ejemplo, cuando un agente dependiente no concluye contratos en el nombre de la empresa, pero mantiene un almacenamiento de bienes y mercancías, los cuales distribuye en favor de los intereses de la empresa (Cabrera, 2016).
5. En la MONU existe una regulación específica sobre cuándo una aseguradora tiene un EP en el Estado de la fuente, pero esto no ocurre en la Mocde (UN, 2019).

3. DIFICULTADES PARA LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL

En la Mocde y en algunas jurisdicciones, para que un Estado pueda gravar las actividades económicas desarrolladas en su territorio se debe probar que los ingresos obtenidos provienen de la existencia de un EP ubicado allí. El mundo digital, en muchos casos, no necesita ni siquiera una mínima expresión física en el país fuente del ingreso, por lo tanto, el concepto de EP se ve claramente erosionado en el comercio electrónico (Oguttu y Tladi, 2009, pp. 75-79; Sánchez *et al.*, 2019, p. 32), lo cual ha llevado a preguntas como ¿un sitio web es un EP?, ¿un servidor es un EP?

a) *Los servidores como EP*

En el caso de los servidores se ha dicho que, si estos cumplen algunas condiciones específicas, pueden ser considerados como EP. Sin embargo, tanto en la práctica como en la doctrina este ha sido un tema bastante controversial como se puede ver en el caso de Italia contra Netflix, en 2019.

Siguiendo con este tema, en el caso de Italia c. Netflix, el Tribunal de Milán dijo que Netflix tiene un EP por la fibra óptica y los servidores mediante los cuales lleva a cabo su actividad de *streaming* (Scampuddu y Nieddu, 2019). En la doctrina se ha criticado duramente la sentencia, debido a que se considera que, si bien los servidores pueden ser tenidos como EP, en el referido caso no se cumplían los supuestos para atribuir al servidor y a la fibra óptica el carácter de EP de agencia (Van den Hurk, 2020). Además, como se puede apreciar, otro problema latente es la fibra óptica, que puede llegar a ser asimilada como un oleoducto. Adicionalmente, respecto a si un servidor es un EP o no, varios Estados han tomado las siguientes posturas:

- En 2001, Francia declaró que en principio un servidor solo posee un criterio preparatorio o auxiliar, concepto que cambió con posterioridad (International Fiscal Association, 2018).
- Dinamarca considera que un servidor ubicado en su territorio no es considerado como un EP (International Fiscal Association, 2018).
- Países como Australia, Finlandia, Indonesia, Israel, Italia, Polonia, Sudáfrica, Suecia, Turquía y Uruguay consideran que un servidor es un EP, siempre y cuando mediante este se desarrollen actividades significativas para el negocio (International Fiscal Association, 2018).

Conviene señalar que en la MOCDE se ha dicho que un equipo automatizado operado por una empresa puede ser considerado como un EP, siempre y cuando cumpla con las condiciones establecidas en el artículo 5 del parágrafo 1. Por tanto, se requiere que el servidor esté a disposición de la empresa, su permanencia tanto temporal como geográfica, y una estrecha relación entre este y el negocio (OCDE, 2019).

Desde otro punto de vista, hay quienes consideran que para tener un servidor como un EP se debe: i) desarrollar aspectos integrales de una operación transfronteriza; ii) ser propiedad o tomado en arriendo por la empresa no residente, y iii) durar suficiente tiempo en una localización (Cockfield, 2006).

No obstante, hay que dejar claro que un servidor es considerado como un EP con independencia de si requiere o no personal para operarlo. Bajo esta perspectiva, si según la coherencia comercial del negocio, mediante el servidor se desarrollan actividades de carácter preparatorio, no se considerará al servidor como EP. Incluso, dentro de las actividades que se han considerado como auxiliares en los servidores están:

- Proporcionar enlaces de comunicaciones.
- Publicidad de bienes o servicios.
- Retransmisión de información con fines de seguridad.
- Recopilación de datos de mercadeo.
- Suministro de información (OCDE, 2019).

A pesar de lo anterior, llegar a tomar a los servidores como un EP sería un error, puesto que se dejaría por fuera a los países en desarrollo, debido a que en raras ocasiones los servidores se establecen en países como estos (Pastukhov, 2009). Ahora bien, dentro de la doctrina se han planteado cinco motivos por los cuales tener un servidor como un EP es un error.

El primero consiste en que un servidor es simplemente un computador, que ha sido diseñado para conectarse a internet. Entonces, existen millones de servidores alrededor del mundo que pueden actuar como un EP. Por tanto, considerar a un servidor como un EP implica serias dificultades para las autoridades fiscales, debido a que es muy difícil monitorear la actividad de todos los servidores para saber cuál es un EP (Cockfield, 2006).

En segundo lugar, la idea de un servidor como un EP está cimentada sobre la actividad que realiza el servidor, sin embargo, debería estar fundamentada en las funciones del *software* que se encuentra en este. Por otra parte, el *software*, al igual que la información sobre los bienes, típicamente han tenido un alto costo de producción, pero no hay costos asociados con la copia y distribución de programas de *software* que pueden ser enviados a cualquier servidor y que pueden no estar conectados con la localización del programa de *software*, la jurisdicción donde se da la creación de valor o el consumo del bien o del servicio (Cockfield, 2006).

Además, en tercer lugar, considerar a los servidores como un EP plantea una oportunidad para la planeación tributaria que podría implicar una erosión en la base de jurisdicciones con altos impuestos, puesto que el servidor puede estar localizado en Estados de baja o nula tributación. Cuarto, el servidor como EP significa una ruptura en las reglas tradicionales sobre la permanencia temporal y geográfica, esto se debe a que no son aplicables las reglas tradicionales a los servidores por la fácil movilidad de estos (Cockfield, 2006).

Por último, no es claro cómo los contribuyentes o la autoridad fiscal deben atribuir ganancias a los servidores (Cockfield, 2006). En consecuencia, podría llegar a ser un error

considerar a los servidores como un EP, a pesar de que la postura mayoritaria indica lo contrario.

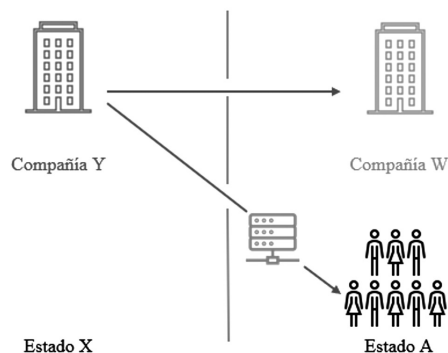
b. El sitio web como EP

Respecto de los sitios web se ha dicho que estos son una combinación de *software* y datos electrónicos, que no tienen una ubicación que pueda constituir un “lugar de negocios”, porque no hay “instalaciones tales como locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipo” (Goel y Goel, 2018). Sin embargo, como se indicó, el servidor en el que el sitio web se encuentra almacenado, y gracias al cual se logra acceder, es un equipo que tiene una presencia física, por tanto, puede ser considerado como un EP de la empresa que opera el servidor (OCDE, 2019, p. 23).

A pesar de lo anterior, es importante distinguir entre un servidor y un sitio web, ya que puede ocurrir que una empresa sea la encargada del servidor como lo sería un proveedor de servicios de internet, y otra la que lleva a cabo su negocio mediante el sitio web. En consecuencia, a pesar de que la empresa lleva a cabo su negocio en el país de la fuente, en muchos casos no se podría gravar esta actividad, ya que no tiene una relación directa con el servidor que da acceso a su sitio web (OCDE, 2019, p. 24).

Ahora, piénsese en el caso de la compañía W quien tiene sus servidores en el Estado A, que permite a la gente crear una página web para su empresa; en este caso, la empresa Y reside en el Estado X y lleva a cabo su negocio en el Estado A gracias a la página web creada mediante la compañía W. Con base en el referido supuesto de hecho, el Estado A se quedará sin la posibilidad de gravar los beneficios empresariales obtenidos por empresa Y debido a que esta no tiene a su disposición los servidores.

FIGURA 2. PÁGINA WEB COMO EP



Fuente: elaboración propia.

A partir de lo anterior se evidencia que la única forma de que se considere que el propietario de un sitio web tiene un EP es que el propietario tenga un servidor en el Estado de la fuente, y que cumpla con las características del parágrafo 1 del artículo 5 de la Mocde. Sin embargo, esto ocurre muy pocas veces y, por tanto, solo en estos casos excepcionales se podrán gravar los beneficios empresariales obtenidos en el Estado fuente (Oguttu y Tladi, 2009, p. 84).

Además, existen algunos Estados que van en contra de la posición mayoritaria y consideran los sitios web como EP. Como se puede apreciar, en el caso de India han concentrado sus esfuerzos en los sitios web y no en los servidores (International Fiscal Association, 2018, p. 34). En conclusión, de forma mayoritaria se ha considerado que los servidores por sí solos pueden ser catalogados como un EP, cosa que no ocurre con los sitios web.

II. Nuevos nexos del EP en la era pos-BEPS aplicables a Colombia

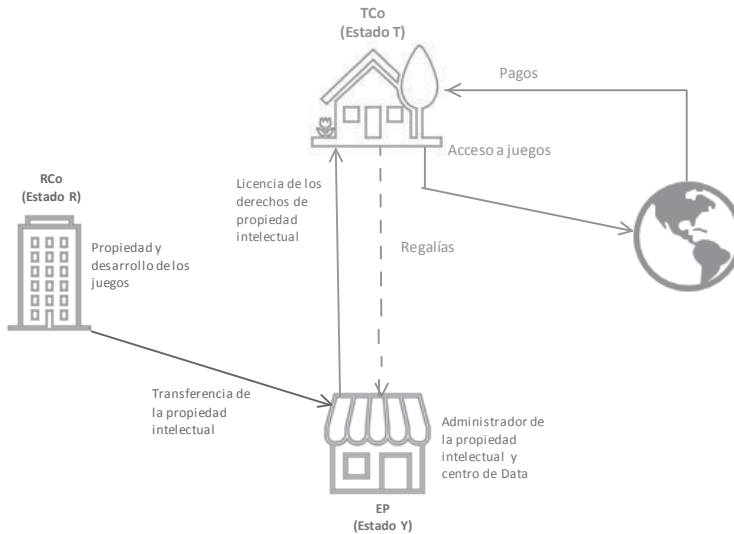
A. *Búsqueda de alternativas para nuevos nexos del EP en la era pos-BEPS*

La Acción 1 de BEPS ha advertido que la regulación actual en impuestos directos y la creación de valor son insuficientes ante la economía digital, lo cual se evidencia en la necesidad de actualizar las actividades que antaño eran tenidas como auxiliares en el comercio de datos de los usuarios de redes sociales o en las plataformas de contenido colaborativo (OECD, 2015).

Además, en este documento se advierte cómo la economía digital ha facilitado la planeación tributaria de empresas que se encuentran inmersas en esta. Por ejemplo, piénsese en el caso de la empresa RCo, que reside en el Estado R, la cual desarrolla juegos para consumidores alrededor del mundo, quienes pagan una mensualidad para hacer uso de estos en internet (OECD, 2015, pp. 175-177).

Asimismo, RCo tiene un EP en el Estado Y que se encarga de todo lo relacionado con el servicio al cliente. Tiene, además, los derechos de uso de los *softwar* y tiene el conocimiento de la computación en la nube de los juegos. Sin embargo, el Estado Y tiene una política fiscal de baja tributación respecto de los bienes intangibles. Con eso y todo, en el Estado T, RCo tiene a la subsidiaria TCo que se encarga de todo lo relacionado con los pagos y permisos de acceso a los juegos para diversos países (OECD, 2015, pp. 175-177).

FIGURA 3. PLANEACIÓN TRIBUTARIA EN LA ECONOMÍA DIGITAL



Fuente: elaboración propia con base en la Acción 1 de BEPS.

En consecuencia, el Estado T grava las ventas realizadas por TCo. A pesar de ello, las regalías que han sido pagadas por TCo al EP ubicado en el Estado Y no son objeto de retención en el Estado T, puesto que por el CDI suscrito entre el Estado T y el Estado R no se gravan estas regalías. Además, las regalías percibidas por el EP ubicado en el Estado Y no son fuertemente gravadas gracias a la política de baja tributación de este Estado, que fue referida anteriormente (OECD, 2015, pp. 175-177).

No obstante, las consecuencias de esta planeación tributaria se extienden también al Estado R, puesto que dicho país grava a las empresas con un impuesto a la renta bajo un sistema de tributación de renta local. Como consecuencia del CDI antes referido, las regalías y las comisiones de gestión percibidas por RCo son atribuibles al EP de la nación Y. Las leyes que regulan las transferencias transfronterizas de bienes no permiten que se grave en el Estado R la transferencia de tecnología hecha de RCo a su PE en Y. Además, en el país R, no existe regulación sobre las entidades controladas del exterior (OECD, 2015, pp. 175-177).

Por su parte, en el *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, para aplacar los problemas de la tributación digital que han surgido por la digitalización, la Fuerza Tributaria sobre la Economía Digital analizó tres opciones: i) un nuevo nexos basado en la presencia económica significativa (PES); ii) en una retención tributaria, la cual sería aplicada en ciertos tipos de transacciones digitales; o iii) con el denominado impuesto de ecuilibración (OECD, 2018). No obstante, la principal causa de la necesidad de este cambio de enfoque es el gran valor que ha adquirido la propiedad intelectual en la economía digital, sin desconocer la existencia de otras disrupciones (p. 383).

El *Policy Note Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* de la OCDE de 2019, hace evidente cómo en el panorama internacional existe una latente tendencia hacia la creación de una vía alterna para gravar a las empresas dedicadas a la economía digital (Van den Hurk, 2020). Sobre este punto, en el “The Consultation Paper of October” se dijo que el nuevo concepto de nexo fiscal debe propender por tener en cuenta el impacto en el mercado y la relación con los consumidores, sin darle tanta importancia a la existencia de estructuras físicas (Van den Hurk, 2020).

En la actualidad, la mayoría de las soluciones que se han tomado han sido unilaterales, las cuales se han clasificado en:

- **Baja eficiencia fiscal:** esto se debe a que estas no cobijan todos los modelos de negocios digitales o tienen un alcance limitado. Sobre este punto, algunos países como Australia, Estados Unidos y Reino Unido han implementado un impuesto sobre las ganancias desviadas (*diverted profit tax*) que, en la práctica, ha servido más como una herramienta frente a los precios de transferencia. Por último, está el impuesto de ecualización, que se encuentra limitado a servicios transfronterizos (Tejeiro, 2020).
- **Recaen sobre el concepto de EP:** estas medidas se han basado principalmente en la existencia de una PES y en el concepto de EP digital, que han sido de gran acogida en Europa (Tejeiro, 2020).

Por su parte, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) sostiene que cualquier gravamen que se lleve a cabo en la economía digital debe propender por: i) generar un piso nivelado de competencia entre empresas grandes y pequeñas, ii) desalentar la planeación tributaria de las empresas, y iii) generar un efecto correctivo ante las consecuencias nocivas de las redes sociales. En concreto, esta misma entidad propone que el impuesto a la renta en la economía digital debe gravar las ganancias, los insumos, las ventas y la data; respecto a la tasa se dice que esta depende de la motivación del impuesto (Enrique *et al.*, 2019, pp. 15-16).

De esta forma, vale la pena aclarar que los nuevos modelos de la tributación de la economía digital ya son una realidad en América Latina. Por lo anterior, tenemos en la región casos como:

- Paraguay: Estado que aplica una tasa del 15% para los servicios digitales prestados por no residentes a usuarios en Paraguay (Asquith, 2020). A causa de ello, la Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional establece algunas hipótesis de casos en los cuales se ha de entender que el servicio ha sido utilizado o aprovechado en el país, dentro de las cuales encontramos la dirección de facturación, la dirección IP del cliente, etc. (Michel, 2020).
- Brasil: grava con una tasa de un 1 a un 5% la publicidad en línea, el uso de la *data* y de interfaces (Asquith, 2020).

- Chile: en 2018 propuso un impuesto a los servicios digitales con una tasa única de un 10% que cubriría impuesto a la renta e IVA. Sin embargo, lo anterior fue modificado y se decidió gravar los servicios digitales con IVA. Entonces, existía “la dificultad práctica de cómo recaudar el IVA cuando el cliente era un consumidor final, puesto que no había un sistema de inscripción de empresas no residentes o de retención en los medios de pago” (Michel, 2020, p. 21).
- Perú: desde 2003 grava los pagos de servicios digitales prestados desde el exterior con una tasa del 30% por concepto de impuesto a la renta. Aun así, este impuesto es criticado por ser solamente aplicable a relaciones B2B (Michel, 2020, pp. 33-34).
- Uruguay: en 2018, respecto del impuesto a la renta dispuso que se gravarían con una tasa del 12% los pagos hechos por la emisión de contenidos audiovisuales por cualquier medio, lo que incluyó a plataformas como Netflix y Spotify. Asimismo, se gravan con una tasa del 12 o el 6% las actividades de mediación e intermediación (Michel, 2020, p. 35).

Ahora bien, dentro de las soluciones unilaterales más populares se encuentran: i) la PES, ii) el impuesto a la ecualización, (iii) alternativa de retención en la fuente, y iv) las normas antiabuso.

1. PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA

Debido a que es posible generar una gran cantidad de operaciones sin tener un EP, se ha considerado la posibilidad de ampliar o modificar este concepto con ocasión de la economía digital, lo cual ha llevado a la propuesta de la PES.

Siguiendo con lo anterior, la PES implica la posibilidad de gravar los ingresos percibidos por empresas que, bajo un criterio objetivo, se encuentran lo suficientemente integradas a la economía de un Estado para considerarlas como contribuyentes en el país fuente (OECD, 2015, pp. 35-36 y 253-255).

Entonces, se ha dicho que los elementos que nos pueden ayudar a determinar la existencia de una PES son:

1. **Las regalías obtenidas:** el país del que provengan las transacciones y su monto.
2. **Las tiendas digitales:** para esto se tendrá en cuenta que este se halle en un nombre de dominio del país fuente. El sitio web toma en cuenta preferencias lingüísticas y culturales con el fin de facilitar la interacción con los consumidores y dar opciones de pago local.
3. **La base de usuarios:** esto se refleja en el número de usuarios que se tiene por mes, concluir contratos en línea y el volumen de contenido digital recolectado de consumidores mediante plataformas digitales (OECD, 2015, pp. 278-280). Lo anterior aunado al hecho de que la *data* y los usuarios son una parte fundamental de todos los negocios que hacen parte de la economía digital (OECD, 2019).

De añadidura, se ha planteado que para determinar la base gravable se debe tener como método el reparto fraccional, que está compuesto por: i) la definición de base gravable a dividir; ii) la determinación de las claves de asignación para dividir esa base imponible; iii) la ponderación de las claves de asignación (OECD, 2019, p. 52).

Cabe señalar que este nuevo nexo fiscal alternativo al EP permite tener a las actividades consideradas como preparatorias y auxiliares como auténticos EP. Sin embargo, a pesar de lo positivo que es este concepto, se debe tener presente que solamente resulta aplicable en el derecho nacional para contribuyentes locales o extranjeros de Estados con los que no se tenga un CDI, puesto que la regla general es que en los tratados el concepto de EP sea similar al establecido en la Mocde o en la MONU (OECD, 2015, 260-261).

Bajo esta perspectiva, uno o más de los siguientes factores han sido considerados como criterios relevantes para crear una presencia económica significativa:

- a. La existencia de una base de usuarios y la asociación de entrada de información.
- b. El volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción.
- c. Facturación y recaudo en la moneda local o con una forma local de pago.
- d. El mantenimiento de un sitio web en un lenguaje local.
- e. Responsabilidad por el envío final de bienes a los consumidores o proveer para la empresa de otros servicios de soporte tales como servicio posventa, reparación o mantenimiento.
- f. Marketing prolongado y actividades de venta promocional, ambos en línea o de otro modo, para atraer consumidores (Van den Hurk, 2020, p. 141).

Este criterio ha sido adoptado en países como Israel. Por su parte este país, al darse cuenta de la dificultad de aplicar el concepto de EP a compañías que en muchos casos no tienen activos tangibles en el país, ha decidido hacer uso del concepto de EP digital. De esta forma, Israel considera que el concepto de EP digital es la mejor alternativa para proteger la base impositiva nacional (International Fiscal Association, 2018, p. 35).

Por otro lado, el 1 de abril de 2018, en India se acogió el concepto de PES, cuyo alcance se extendió a los ingresos percibidos por no residentes que tengan lugar o surjan en este país como resultado de una conexión de negocios en India del no residente. De esta forma, se afectó directamente a los no residentes que carecen del amparo de un CDI, y para aquellos casos en los que hay un CDI, se deben considerar las implicaciones en cada caso bajo su respectivo tratado (Deloitte, s. f.).

Entonces, a la PES de India se le dieron los siguientes significados:

- Transacción sobre cualquier bien, servicio o propiedad conducida fuera del Estado por un no residente en India, incluyendo la descarga de *data* o *software* sujeta a un umbral de pago prescrito.
- Sistemática y continua solicitud de negocios, actividades o estar involucrado en una interacción con un número de usuarios prescritos, mediante medios digitales en India (Deloitte, 2018).

De manera análoga, en Nigeria, mediante el Acta Financiera 2019, se introdujo la PES. Sin embargo, la mencionada ley no definió este concepto, pero le dio al Ministerio de Finanzas la facultad de hacerlo (Mustapha, 2020, p. 17). Con todo esto, en mayo de 2020, el gobierno de Nigeria estableció que la PES implica:

- i. Suministrar servicios digitales: el *streaming* o la descarga de contenidos de servicios digitales, transmisión de *data* recolectada de usuarios de Nigeria, bien sea por sitios web o aplicaciones, o proveer bienes o servicios mediante plataformas digitales. Sin embargo, además de lo anterior, debe recibir ingresos mayores a USD 65.000, nombre de dominio o registrar el sitio Web en Nigeria y tener una interacción con el mercado nigeriano mediante una plataforma de consumo.
- ii. Cuando una compañía no residente provee servicios técnicos, profesionales, de administración o servicios de consultoría por consumidores en Nigeria, siempre y cuando el pago provenga de una persona en Nigeria, de una base permanente de una compañía no nigeriana o de un agente de una compañía no nigeriana (PWC, 2020).

De otro lado, esta alternativa de la PES se critica porque, en algunos casos, no es posible determinar con seguridad los ingresos atribuibles. Por ende, en algunos casos se ha sugerido tener como base de este impuesto una suerte de presunción (Haslehner *et al.*, 2019, p. 75).

2. IMPUESTO DE ECUALIZACIÓN (EQUALIZATION LEVY)

En 2015, mediante la Acción 1 de BEPS, se mencionó el concepto de impuesto de ecualización, que desde un primer momento fue considerado como una alternativa para superar las dificultades surgidas por la atribución de un ingreso a un nuevo nexo (OECD, 2015). De este modo, el impuesto a la ecualización puede ser estructurado con diversos objetivos, siendo el más común el de gravar a las empresas no residentes que detentan una presencia económica significativa en el Estado fuente (p. 302).

De añadidura, dentro de los problemas que rodean este impuesto, que serán estudiados más adelante, se encuentra que existe una gran dificultad para identificar su naturaleza, siendo el único vestigio de esta la mención hecha en la Acción 1 de BEPS. El caso es que en este impuesto es difícil distinguir si es un gravamen directo o indirecto, porque puede que quien lo termine asumiendo sea el consumidor final (Haslehner *et al.*, 2019, p. 75).

Así las cosas, el impuesto a la ecualización está pensado principalmente para gravar los servicios de publicidad y de intermediación digital, por ser percibidos como los servicios principales de la economía digital, lo que es consecuente con la recomendación de la OCDE de limitar dicho impuesto a actividades específicas. Además, por ser creado el valor en el país que grava dicha actividad (Kofler y Sinnig, 2019, pp. 187 y 200).

Ahora bien, el impuesto a la ecualización es una realidad que ha sido adoptada por India con el fin de gravar ciertas transacciones B2B, que se desarrollan en la economía digital bajo una tasa del 6%, como las actividades de publicidad (International Fiscal Association, 2018).

Adicionalmente, la Comisión Europea planteó adoptar un impuesto a la ecualización, que es una clase de impuesto a la renta sobre las regalías anuales. Cabe aclarar que, las primeras iniciativas dirigidas hacia esta alternativa se tomaron en India (con una tasa 6%) y Australia (Van den Hurk, 2020), lo cual se extendió a países como Italia, Francia, España, Hungría y Reino Unido (Hathorne y Breunig, 2020), cuyas características propias se explicarán más adelante.

Siguiendo con el anterior punto, a continuación, se mostrará en qué consisten dichos impuestos (Hathorne y Breunig, 2020, p. 3; Executive Office, 2021, pp. 9-12; Asquit, 2020; PWC, 2021; Michel, 2020, pp. 32-33) (tabla 2).

TABLA 2. IMPUESTO A LA ECUALIZACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO

Estado	Actividades gravadas	Tasas	Particularidades
Austria	- Interfaz digital. - Publicidad en línea. - Cualquier <i>software</i> o sitio web, en Austria.	5% sobre los ingresos generados.	Está limitado a aquellas empresas que generen ingresos globales por más de \$750'000.000 de euros, de los que mínimo \$25'000.000 deben ser generados en Austria.
España	- Publicidad en línea. - Usuarios de data.	3% sobre los ingresos generados.	Está limitado a aquellas empresas que generen ingresos globales por más de \$750'000.000 de euros, de los que mínimo \$3'000.000 de euros deben ser generados en España.
Francia	- Interfaz digital. - Publicidad en línea.	3% sobre los ingresos generados.	Este impuesto está limitado a aquellas empresas que generen ingresos globales por más de \$750'000.000 de euros, de los que mínimo \$25'000.000 de euros deben ser generados en Francia.
Hungría	- Publicidad digital.	7,5% sobre los ingresos generados.	Condicionado a obtener ingresos por más de \$100'000.000 de forintos húngaros.
India	- Publicidad digital. - Comercio electrónico foráneo.	Es del 6% para la publicidad digital y de un 2% del comercio electrónico foráneo.	Está condicionado a que se supere un umbral de \$267.000 dólares.
Italia	- Publicidad digital. - Redes sociales. - Mercado en línea. - Transmisión de data a usuarios.	3% sobre los ingresos generados.	El umbral de los ingresos para gravar estas actividades es de \$750'000.000 de euros, de los que \$5'500.000 de euros como mínimo deben ser generados en Italia.

Estado	Actividades gravadas	Tasas	Particularidades
Paraguay	<ul style="list-style-type: none"> - Distribución digital de contenido multimedia. - Procesamiento y almacenamiento de datos en general; provisión, desarrollo o actualización de software o aplicativos en general. - Televisión por cable y satelital. - Marketing y publicidad. - Juegos de suerte, azar, apuestas y similares. - Servicios educativos prestados a través de plataformas tecnológicas. 	Se grava con el impuesto a la renta de no residentes, que implica aplicar una tasa del 15%, sobre la presunción de que la renta es igual al 30% del importe bruto, en consecuencia, la tasa efectiva es del 4,5%.	Se entiende que el servicio es utilizado o aprovechado en la fuente cuando en esta se encuentran localizados cualquiera de los siguientes elementos: <ol style="list-style-type: none"> 1. La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o el código país de la tarjeta SIM. 2. La dirección de facturación del cliente. 3. La cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago. 4. La dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco. 5. La entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> - Los motores de búsqueda. - Plataformas de redes sociales. - Mercados en línea de Reino Unido. 	2% sobre los ingresos generados.	Está limitado a aquellas empresas que generen ingresos globales por más de \$500'000.000 de libras, de los que mínimo \$25'000.000 de libras deben ser generadas en Reino Unido.
Turquía	<ul style="list-style-type: none"> - Publicidad digital. - Venta de contenido. - Venta de servicios en plataforma de redes sociales. 	7,5% sobre los ingresos generados.	Está limitado a aquellas empresas que generen ingresos globales por más de \$750'000.000 de euros, de los que mínimo \$20'000.000 de euros deben ser generados en Turquía.
Uruguay	<ul style="list-style-type: none"> - Transmisión o intermediación de cualquier contenido audiovisual. 	12% cuando el oferente y el demandante del servicio se encuentran en Uruguay. 6% cuando solo el oferente o solo el demandante del servicio se encuentra en Uruguay.	El demandante se encuentra en Uruguay cuando: <ol style="list-style-type: none"> 1. La dirección IP se encuentra en el país. 2. La dirección de facturación está en este territorio. 3. Medios de pago electrónicos administrados en el Estado.

Fuente: elaboración propia.

De este modo, se puede ver cómo los impuestos a los servicios digitales consisten en gravar las actividades de publicidad, intermediación, mercados digitales o la transmisión de *data* de empresas multinacionales de la economía digital, que están libres de carga impositiva (Hathorne y Breunig, 2020, pp. 17 y 18).

No obstante, se ha criticado el impuesto de ecualización por elevar el riesgo de una doble imposición, puesto que podría ser gravado por los impuestos a la renta y a la ecualización en el país de la fuente. Sin embargo, esto puede ser limitado por la regulación que implemente dicho gravamen (OECD, 2015, pp. 307-308).

Por otra parte, desde la perspectiva europea se ha pensado que la adopción de esta medida está ocasionando una fragmentación del mercado comunitario por crear incertidumbre fiscal, desestabilizar el nivel de juego y abrir nuevas lagunas para el abuso fiscal (Kofler y Sinnig, 2019, p. 182).

Además, el hecho de que el impuesto a la equalización haya sido considerado solo para no residentes u operaciones transfronterizas podría llegar a implicar una vulneración de los principios de no discriminación y trato nacional de la OMC. Por lo tanto, se ha propuesto que todo nuevo impuesto debe ser aplicable tanto a nacionales como a extranjeros (OECD, 2018, pp. 413-414). Lo anterior ha llegado a un punto tal que en la actualidad la pregunta es si las iniciativas unilaterales de algunos países europeos pueden considerarse como una violación al principio de no discriminación del derecho de la UE (Kofler y Sinnig, 2019, p. 187).

Por su parte, en Estados Unidos, el 14 de junio de 2021, la oficina de representación del comercio anunció que las medidas unilaterales tomadas por países como Austria, España y Reino Unido son discriminatorias frente a las empresas de dicho país, por no ser aplicables a las compañías nacionales debido a que los impuestos a los servicios digitales están pensados exclusivamente para gravar a empresas transnacionales y no a las empresas nacionales. Lo anterior no es para nada innovador, puesto que dicha oficina ya habría emitido una opinión similar sobre las medidas tomadas en la UE, India, Turquía, Italia y Francia (Martin, 2021).

3. ALTERNATIVA DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE

En la Acción 1 de BEPS se propuso el mecanismo de retención en la fuente como un impuesto aplicable a las ventas realizadas con el uso del comercio digital a un Estado en el que el vendedor no cuenta con un EP, y que tiene como base gravable los ingresos brutos o ventas a los consumidores. Así las cosas, esta retención se puede aplicar tanto a transacciones B2C como a transacciones B2B (OECD, 2015, pp. 276, 277).

Lo cierto es que dicha medida tiene como causa principal las ya mencionadas y cuantiosas falencias del concepto de EP tradicional, que incluso han ocasionado que se pregunte si en la realidad de la economía actual existe la necesidad de usar un tipo de EP distinto, dependiendo de la industria ante la que nos encontremos. Naturalmente, lo anterior ha desembocado en un sinnúmero de propuestas para solucionar dichos inconvenientes desde la perspectiva de la retención en la fuente (Brauner y Báez, 2015, pp. 6 y 7).

De este modo, se ha propuesto una retención en la fuente con una tasa del 10% sobre todo pago digital que se haga a un no residente. No obstante, dicha retención tendría varias excepciones, como los pagos registrados para ser gravados bajo una tributación neta, pagos a empleados, pagos imputados más allá de la economía digital, entre otros (Brauner y Báez, 2015).

En esta línea, en 2018 la OCDE, en el Interim Report, mostró cómo las problemáticas de la economía digital antes mencionadas han ocasionado iniciativas unilaterales limitadas por el alcance de los CDI o en los CDI mismos, que consisten en:

- **Ampliar el alcance de las retenciones en la fuente de regalías:** algunos países han expandido su definición doméstica de regalías, sujeta a retención sobre una base bruta

por la incorporación dentro de los ítems de esta categoría de ingreso tradicionalmente clasificada como beneficios empresariales en los CDI. Así la expansión incluye, por ejemplo, pagos por el uso o el derecho al uso de *software* y pagos por imágenes o sonidos transmitidos mediante información, y tecnología de comunicación. Este tipo de definiciones han ampliado el alcance de la retención en la fuente, logrando así gravar actividades como la SaaS.

- **Adopción de la retención en la fuente sobre tarifas de servicios técnicos:** existe un creciente número de países que han creado una excepción frente al concepto de EP por las tarifas de ciertos servicios en su derecho doméstico o en CDI, permitiendo una retención sobre los ingresos brutos en el país fuente, cuando el pagador es residente en la fuente. Por otra parte, fue solo hasta 2017 que en la MONU se agregó esta excepción como respuesta a los servicios prestados sin la necesidad de un EP.
- La introducción de nuevas retenciones sobre categorías de ingreso específico, como los ingresos por publicidad en línea (OECD, 2018, pp. 356-358).

Por su parte, en la MONU se creó una tarifa por cualquier servicio de gestión, técnico o de naturaleza consultiva que debe ser pagada en el país fuente, salvo por los pagos provenientes de empleos de enseñanza en instituciones educativas o por servicios de una persona individual con otra. Entonces, dicha tarifa se aplica con independencia de que exista o no un EP en el Estado de la fuente (United Nations-Department of Economic & Social Affairs, 2017, pp. 23-25 y 318).

Cabe señalar que la tasa sobre servicios técnicos tiene como causa los múltiples problemas de las normas tradicionales sobre la economía digital ya expuestas. Dentro de estos problemas, una de las principales causas es la posibilidad que tienen las empresas de realizar actividades económicas significativas sin un EP en el Estado fuente, hecho que, sumado a la innovación de la economía digital, impide que el país de la fuente puede gravar con impuesto a la renta las actividades llevadas a cabo en su territorio (United Nations-Department of Economic & Social Affairs, 2017, pp. 318-320).

Adicionalmente, en la actualidad la ONU está considerando agregar a la MONU el artículo 12(b), que consiste en otorgarle el derecho al país fuente de gravar los ingresos provenientes de servicios digitales automatizados, sin la necesidad de comprobar la existencia de un EP³. Con el fin de lograr esto, el Estado fuente exigirá el impuesto a la renta basado en alguna de las dos siguientes soluciones que son excluyentes:

1. **Tributación sobre base bruta:** consiste en la retención en la fuente de los pagos brutos hechos por prestar servicios digitales automatizados, siempre que el beneficiario efectivo del pago sea quien prestó el servicio. No obstante, la tasa de retención se dejó

3 Dentro de los servicios digitales automatizados se encuentran los servicios de publicidad en línea, de plataforma de intermediación, redes sociales, contenido digital, *cloud computing*, enajenación de datos de usuario y servicios de enseñanza en línea estandarizados (Cabrera; 2020; Martin, 2021).

al arbitrio de la negociación de las partes, sin embargo, se dieron algunas recomendaciones sobre cómo determinar dicha tasa, que serán tratadas más adelante. Por otra parte, esta solución no es aplicable cuando se compruebe un abuso tributario, es decir, casos como el *treaty shopping* o *conduit companies*.

- 2. Tributación sobre base depurada:** implica tributar sobre ganancias cualificadas que corresponden al 30% del monto resultante de aplicar el índice de rentabilidad del segmento del negocio digital automatizado del contribuyente (Cabrera, 2020).

Así las cosas, se hace evidente cómo desde un primer momento se ha tenido a la retención en la fuente como la posibilidad más viable, ya que ha sido considerada como un mecanismo de respaldo para la tributación efectiva (Haslehner *et al.*, 2019). Incluso, ha sido considerada como una de las mejores opciones para evitar la doble imposición y para la resolución de controversias sobre el nuevo nexo, además de ser una alternativa neutral entre el antiguo y el nuevo derecho tributario (OECD, 2019).

Por otro lado, se ha sostenido que la retención en la fuente en la economía digital no es igual para los negocios B2B, B2C o C2C. Por tanto, se ha pensado que lo más conveniente es iniciar gravando las relaciones B2B y, posteriormente, expandir el alcance de este gravamen a las relaciones B2C y C2C. Causa de ello es que las retenciones en relaciones B2B pueden ser utilizadas para hacer deducciones tributarias (Moreno y Brauner, 2019, pp. 131-132).

Adicionalmente, la retención en la fuente tiene el potencial de solucionar el problema de la falta de registro de los actores en la economía digital y el poco o nulo pago de impuesto pagado por estos (International Fiscal Association, 2018). Por ende, la retención en la fuente, como una solución unilateral, no es una mera teoría, sino que ya está en el día a día del derecho tributario comparado.

A manera de ejemplo, Perú introdujo un impuesto a la renta del 30% sobre ciertas categorías de servicios digitales, en relaciones B2B. A causa de ello, los servicios digitales gravados cuentan con una regulación amplia, que permite gravar una gran cantidad de servicios digitales, para lo cual incluso cuenta con una lista no taxativa. A pesar de lo anterior, dicho impuesto no resulta aplicable a las relaciones B2C (International Fiscal Association, 2018, p. 21), por tanto, es incompleto en tanto que no permite gravar gran cantidad de operaciones que se realizan en la economía digital.

En conclusión, consideramos que la retención en la fuente es el mecanismo más efectivo para proteger la base gravable en el país fuente. Sin embargo, antes de hacer cualquier cambio legislativo se deben tener en cuenta los derechos de los contribuyentes y límites de la legislación interna (International Fiscal Association, 2018). Además de todas las razones ya mencionadas, la retención en la fuente tiene la capacidad de coexistir con el concepto actual de EP y evitar inconvenientes que podrían surgir en el derecho económico internacional, en especial con la OMC (Moreno y Brauner, 2019, pp. 144-145).

Por último, existen varios Estados que han adoptado normas antiabuso, con el fin de evitar la erosión en la base gravable o lograr recaudar el impuesto a la renta, como el

diverted profits tax. Sin embargo, este no es una alternativa al concepto de EP, por lo cual no se tratará a fondo en este escrito.

B. Soluciones aplicables en Colombia

1. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y SERVICIOS DIGITALES COMO RENTAS DE FUENTE NACIONAL

Antes de entrar en materia hay que recordar que en Colombia, para ser objeto de impuesto a la renta, se requiere que se obtenga un ingreso de fuente nacional, ya sea directamente o a través de un EP. En consecuencia, a continuación se abordará el concepto de EP y de los ingresos de fuente nacional en la economía digital, con el fin de entender el funcionamiento de la retención en la fuente en Colombia.

a) Establecimiento permanente

En la legislación interna se insertó el concepto de EP mediante la Ley 1607 de 2012, aunque ya se conocía previamente por la ratificación del CDI entre Colombia y España. Dicha ley surgió, entre otros motivos, debido a la necesidad de actualizar la legislación tributaria internacional. Con todo esto, la noción sobre el concepto de EP insertada en Colombia sigue, en pautas generales, el concepto de EP bajo el modelo MOCDE (Cabrera, 2018, p. 147).

Cabe aclarar que, en el derecho nacional, el concepto de EP no tiene relación alguna con la legislación mercantil, puesto que este es mucho más amplio que la definición de “sucursal” del derecho comercial. A pesar de lo anterior, el concepto de EP tiene mayores requisitos como lo es que exista un lugar fijo de negocios, fijeza geográfica, ánimo de permanencia, derecho de disposición, entre otros (Cabrera, 2018, pp. 142-144 y 146).

De este modo, en el artículo 20-1 del ET se estableció:

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. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

Sentadas las anteriores premisas y especificando el alcance de estas se estableció que un EP requiere:

- a. La existencia de un lugar de negocios en Colombia. Además, respecto del lugar de negocios no importa la exclusividad ni si se ocupa a un título legal formal.
- b. 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.

- c. Que a través de dicho lugar fijo de negocios una empresa extranjera realice toda o parte de su actividad. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2016)

A pesar de lo anterior, la DIAN ha dicho que no importa quién sea el propietario o titular del EP, sin embargo, es de crucial importancia que la actividad sea realizada por empleados u otras personas que utilizan la empresa para desarrollar su actividad (DIAN, 2013). En consecuencia, resulta evidente cómo para el derecho tributario nacional un EP debe ser físico y, por tanto, tratándose de la economía digital, únicamente los servidores podrían llegar a constituir eventualmente un EP (Cabrera, 2018, p. 150).

No obstante, cabe aclarar que el concepto de EP se diferencia de los elementos que lo componen debido a que:

El EP es un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en el Estado de la fuente. Por su parte, los elementos configurantes del EP serán aquellas hipótesis que, fruto de un proceso legislativo o de negociación del CDI, operan como elementos de conexión objetivos o institución intermediaria entre el Estado de la fuente y el de la residencia. (Castro Arango, 2008, p. 214)

Se debe recordar que las anteriores premisas no son suficientes para entender en su totalidad los requisitos para que se configure un EP en Colombia. De esta manera, existen otros elementos que son de igual importancia, como lo es la naturaleza de la actividad realizada mediante un lugar fijo. Por ejemplo, en caso de adquirir inmuebles para posteriormente venderlos, dicha actividad no se constituye en sí misma como un EP, a pesar de que la actividad de la empresa sea la compra y venta de inmuebles (DIAN, 2015).

Tal es la importancia de la naturaleza de la actividad que, como ocurre en el escenario internacional, si esta es de carácter auxiliar o preparatoria no se considerará que existe un EP en Colombia. Tomando en cuenta lo anterior, en el artículo 1.2.1.3.7 del Decreto 1625 de 2016 se hace una lista enunciativa de las actividades que se consideran como auxiliares o preparatorias; por ejemplo, tener instalaciones con el fin de “almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa” (Presidencia de la República, 2016).

Igualmente, bajo la premisa de que los lugares de negocios dedicados a actividades publicitarias o promocionales no son un EP. La DIAN, respecto de las obligaciones tributarias de las oficinas de representación de entidades financieras del exterior, conceptuó:

Siempre y cuando las actividades de una oficina de representación se limiten a actividades promocionales o publicitarias, sin que estén habilitadas para comprometer contractualmente a sus representadas en los negocios cuya celebración promuevan, dicha oficina de representación no implica la existencia de un establecimiento permanente en Colombia. (DIAN, 2014)

Por otra parte, es sabido que el tener un EP en Colombia viene acompañado de diversas obligaciones tributarias por parte de la empresa dueña de este, dentro de las que se encuentran la obligación de inscribirse en el RUT, hacer la retención en la fuente, presentar declaración del impuesto a la renta, entre otras (DIAN, 2018).

No obstante, la regulación nacional no contempla una gran cantidad de especies de EP, dentro de los que se encuentra el EP de servicios. A pesar de lo anterior, como se mostrará más adelante, el EP de servicios sí se encuentra en múltiples CDI celebrados por Colombia (Cabrera, 2018, pp. 157-158).

En conclusión, salta a la vista cómo el concepto de EP no está preparado para la economía digital, tanto en el escenario nacional como internacional, más aún cuando actividades que de antaño eran auxiliares o preparatorias, hoy en día se podrían considerar como determinantes para la ejecución de una actividad comercial.

b) Servicios digitales como rentas de fuente nacional

En Colombia se es objeto del impuesto a la renta y de retención en la fuente por todos aquellos ingresos percibidos de fuente nacional. En consecuencia, resulta apenas lógico preguntarnos ¿qué es un ingreso de fuente nacional?, a lo cual el artículo 24 del ET nos trae una lista de carácter enunciativo sobre qué ingresos se consideran de fuente nacional (Suárez y Trujillo, 2018, pp. 41-44).

Bajo esta perspectiva, en el artículo 24 del ET se establecieron como ingresos de fuente nacional, entre otros, los siguientes:

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

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

A pesar de esto, en temas específicos de la economía digital como el *cloud computing*, que incluye IaaS, SaaS y el PaaS, existen unas consideraciones especiales. De suerte que para la DIAN los ingresos provenientes de servicios de *cloud computing* prestados sin necesidad de intervención humana en Colombia no se consideran como objeto de impuesto a la renta y, en consecuencia, no se podría aplicar retención en la fuente sobre los mismos (DIAN, 2018).

Además, dicho concepto no solo es predicable de los servicios que hacen parte de la computación en la nube, sino que también es aplicable a todos aquellos servicios

automatizados prestados desde el extranjero como el *hosting* (Martínez, 2020, p. 243; DIAN, 2018).

En el mismo sentido, resulta difícil gravar las actividades de publicidad que se realizan mediante internet u otras aplicaciones, debido a que los equipos utilizados para dicha actividad no están en Colombia, como bien lo manifestó la DIAN:

Por la ubicación de las centrales de los equipos de estas empresas multinacionales de internet y su domicilio fiscal, se presume que están siendo prestados desde fuera del territorio nacional, por el medio diseñado para tal fin y con la penetración del mercado publicitario en las zonas o lugares del mundo que se autoricen o se quieran dar a conocer.

De lo anteriormente expuesto, es forzoso colegir que siendo similar la pauta publicitaria en televisión internacional con la pauta publicitaria contratada por una empresa colombiana con otra extranjera sin domicilio en el país para que por Facebook en internet, u otra página internacional, se inserte y origine su publicidad desde el exterior para Colombia, se dan los elementos fácticos para no considerar los ingresos percibidos por la empresa extranjera como de fuente nacional, por tanto no estarían sujetos a la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta. (DIAN, 2014; 2019)

Sin embargo, el 15 de abril de 2021, en su proyecto de reforma tributaria, el Gobierno nacional dio a conocer el artículo 54 mediante el que se pretende tener como ingreso de fuente nacional los servicios de publicidad prestados desde el exterior. Por ende, este artículo pretende que los servicios de publicidad en línea sean objeto de impuesto a la renta y retención en la fuente, lo cual se corrobora con el artículo 57 del ya referido proyecto (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2021). Sin embargo, dicho proyecto fue retirado (Portafolio, 2021).

Por otra parte, respecto de los pagos hechos por el acceso a obras de carácter científico o cultural, a bases de datos o a libros en internet, mediante servidores fuera de territorio nacional, se ha considerado que dichos pagos no son de fuente nacional. Lo anterior se fundamenta, en parte, en que debido a que los servidores no se encuentran en Colombia y la empresa no tiene un EP en territorio nacional, dichos ingresos no pueden ser tenidos como de fuente nacional (DIAN, 2005).

No obstante, hay que señalar también que la venta de obras de carácter científico o cultural, cuyo contenido se suministra por internet con el uso de servidores fuera de Colombia, no son ingresos de fuente nacional, puesto que “el artículo 24 del estatuto tributario establece que se consideran de fuente nacional los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de la enajenación” (DIAN, 2005).

Siguiendo con la línea argumentativa expuesta hasta el momento, la DIAN, de manera genérica, ha conceptualizado lo siguiente sobre el comercio electrónico:

De esta manera, si se ejerce el comercio por internet en el exterior por un extranjero sin residencia o domicilio en el país, los ingresos obtenidos no son gravados en Colombia. Pero si el beneficiario de una renta en el exterior es nacional residente en Colombia, para este último son ingresos gravados en el país, al título que los perciba, ya sea renta o ganancia ocasional según el caso. (DIAN, 2005)

En conclusión, se requiere una actualización de las normas de fuente en Colombia para así lograr someter a tributación las rentas con origen en la economía digital.

2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CDI COLOMBIANOS

A la fecha, Colombia ha suscrito quince CDI, de los que solamente se encuentran vigentes once. Bajo estas circunstancias, a continuación, únicamente se hablará de los CDI vigentes, por ser los únicos en tener un real impacto en el concepto de EP.

Por regla general, los CDI celebrados por Colombia tienen una lista de lugares considerados como un EP, la cual sigue los lineamientos de lo establecido en la Mocde (Sánchez *et al.*, 2019, p. 41). Con todo esto, el listado mencionado es de carácter meramente enunciativo, por lo que para determinar si existe o no un EP se debe seguir lo establecido en cada CDI.

Aun así, siguiendo la definición de EP en cada CDI nos encontramos con que casi todos siguen la Mocde en sus requisitos para entender la existencia o no de un EP. Pese a lo anterior, la excepción a la referida regla está en la Decisión 578 de 2004 de la CAN, que grava los beneficios originados en la fuente sin importar si hay un EP o no (Cabrera, 2018, pp. 133-187; Castro Arango, 2008, p. 210).

Igualmente, los CDI suscritos siguen la Mocde en la definición y los ejemplos de actividades auxiliares o preparatorias. Por ende, los CDI celebrados por Colombia tienen los mismos defectos de la Mocde, puesto que al igual que ocurre en estas actividades que otrora eran auxiliares o preparatorias, hoy son fundamentales para el negocio.

A pesar de lo anterior, existen alternativas desde el escenario multilateral con el fin de superar las dificultades del concepto de EP, dentro las que se encuentra la Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, que fue suscrita por Colombia.

De esta forma, el mencionado instrumento hace dos consideraciones importantes. La primera es que, para que una actividad sea considerada como auxiliar o preparatoria se debe tener en cuenta el papel de esta en el negocio y no la actividad por sí sola. La segunda es que se deben considerar todas las actividades desarrolladas en un Estado, con el fin de evitar que su fragmentación impida la configuración de un EP (OCDE, 2016).

Sin embargo, en los CDI celebrados por Colombia solo se aplicarán de manera uniforme dichas medidas una vez que este instrumento sea ratificado y haya reciprocidad con el otro Estado en materia de la reserva (Sánchez *et al.*, 2019, pp. 47 y 48).

Por su parte, el EP de servicios se contempla en la mayoría de CDI, pero no fue tenido en cuenta en los CDI celebrados con España, Suiza y Corea del Sur (Sánchez *et al.*, 2019, p. 39). Aun así, el EP servicios en el resto de CDI establece por regla general un término de 183 días, pero depende del CDI (Cabrera, 2018).

Sin embargo, algunos CDI indican que para calcular el tiempo requerido deben sumarse los tiempos empleados por entidades económicas vinculadas para el desarrollo de ese mismo proyecto. Lo anterior se fundamenta en evitar la práctica del *splitting-up of contracts* (división temporal de contratos), por la que se asignan tramos de ejecución del servicio a diferentes entidades vinculadas, con la finalidad de evitar que se cumplan los requisitos de tiempo para la configuración de un EP de servicios (Cabrera, 2018, p. 157).

En conclusión, los CDI firmados por Colombia no tienen las suficientes garantías para lograr gravar de forma efectiva las actividades realizadas en la fuente, puesto que tienen los mismos problemas que se le atribuyen en general al DTI.

3. LA ACTIVIDAD FUNDAMENTAL PARA EL NEGOCIO Y LA RETENCIÓN EN LA FUENTE PARA EL CASO COLOMBIANO: CUÁL ALTERNATIVA ES MÁS IDÓNEA PARA EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

A continuación, se analizarán las virtudes y los defectos de las tres principales propuestas de la OCDE para gravar con impuesto a la renta las actividades de la economía digital. También se señala por qué la retención en la fuente aplicada a relaciones B2B y B2C es la mejor alternativa para Colombia a fin de gravar la economía digital.

Primero, hay que tener en cuenta que la PES no sustituye el concepto tradicional de EP, sino que lo complementa. Por ende, el acudir a esta alternativa no implica una solución definitiva. Por el contrario, es el inicio de muchas otras circunstancias. Bajo esta premisa, como se evidenció anteriormente, el crear un concepto de PES conlleva fijarse en cosas sumamente complejas como las regalías obtenidas, las tiendas digitales, la base de usuarios, entre otros (Von Jähnichen, 2020, pp. 186, 187 y 194).

Por otro lado, al igual que ocurrió con el impuesto a la eequalización, la PES podría ser considerada como una medida discriminatoria y en contra del principio de trato nacional de la OMC (Kofler y Sinnig, 2019, p. 187). Efectivamente, como se señaló, el impuesto a la eequalización en la mayoría de los casos fue considerado como discriminatorio en países como Estados Unidos, por ser diseñado para gravar específicamente a las grandes empresas de la economía digital (Martin, 2021; Mavroidis, 2020, pp. 75-108).

Entonces, como opción más idónea está la retención en la fuente a los pagos por servicios digitales que, además de encontrarse ya en la legislación nacional, consideramos de manera general que no presenta mayores inconvenientes en el DTI o con el derecho económico internacional. De tal modo que, bajo el GATS y la opinión de algunos actores importantes de la economía digital, se ha considerado la retención en la fuente como una alternativa apropiada para gravar la economía digital, que no es contraria al derecho económico internacional (Moreno y Brauner, 2019, pp. 150-152).

Bajo este panorama, resulta evidente que la retención en la fuente es la mejor solución para gravar la economía digital desde el punto de vista colombiano. Por ende, mediante este escrito se propone ampliar la regla de fuente del impuesto de renta, de modo tal que se tengan como ingresos de fuente nacional todos aquellos que sean producto de actividades automatizadas, venta de bienes inmateriales virtuales o prestación de servicios digitales, a través de internet o cualquier otro medio de comunicación y, en consecuencia, se graven con retención en la fuente dichas transacciones.

De esta forma, los servicios digitales automatizados desde el exterior hacia clientes en Colombia se considerarán como rentas de fuente nacional, bajo una figura de extraterritorialidad similar a la que actualmente aplica a los servicios técnicos y de asistencia técnica, por lo cual dichos ingresos serían objeto de una retención en la fuente que podría ser inferior a la del 20% prevista en el artículo 408 del ET.

No obstante, en la mayoría de los casos, esta retención se aplica en relaciones B2B, puesto que para ser aplicada a relaciones B2C se requiere que el consumidor sea un agente retenedor, situación que en Colombia no suele darse y que haría más difícil el cumplimiento de esta normativa (Suárez y Trujillo, 2018, pp. 23-89).

Por ende, se propone que sean las entidades emisoras de las tarjetas de crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, entre otros, quienes se encarguen de hacer la retención de que trata el artículo 408 del ET en materia de servicios de la economía digital en casos de operaciones B2C.

Cabe aclarar que la mencionada solución no es en absoluto ajena o extraña en la legislación nacional, más aún si se tiene en cuenta la regulación en materia de IVA y del artículo 1.3.2.1.8 Decreto 1625 de 2016, que establece una retención en la fuente del 1,5%, por las ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito o débito (Suárez y Trujillo, 2018, pp. 23-89). De esta manera, cuando se verifique que el usuario está en Colombia, porque su ubicación así lo establezca bien sea por la dirección IP o localización del dispositivo móvil o tecnológico, se deberá exigir el pago mediante un canal expedido por una entidad financiera colombiana, para que esta sea la que aplique la retención en la fuente a la tarifa que finalmente se determine.

Así mismo, podría plantearse la obligación de que estos prestadores le notifiquen a la DIAN que prestan servicios digitales cubiertos por esta normativa en Colombia, con la finalidad de crear una lista que facilite la labor de las entidades extranjeras; en caso de que no lo hagan, se podría tener como consecuencia una retención en la fuente del triple de la tarifa general.

Por otra parte, esta solución resulta más evidente cuando en la misma Acción 1 de BEPS se consideró que la retención en la fuente propuesta debía ser hecha por las entidades financieras involucradas en la operación (Suárez y Trujillo, 2018, pp. 23-89). Se debe aclarar que el alcance de la propuesta hecha no puede en ninguna circunstancia interferir con lo pactado en los CDI celebrados por Colombia, ya que en esos casos aplicarán las reglas allí previstas.

Así, es evidente cómo la retención en la fuente hecha por las entidades financieras es la solución más idónea en Colombia para gravar los servicios de la economía digital en operaciones B2C, mientras que en operaciones B2B serán las compañías colombianas quienes directamente practiquen la retención.

Conclusión

Las normas tradicionales y los paradigmas basados en activos o en la presencia física ya no son suficientes ni eficientes a la hora de gravar la economía digital desde la perspectiva del impuesto de renta, lo cual hace que varias de estas reglas sean, por así decirlo, anacrónicas y anticuadas, ya que precisamente el mundo digital no requiere de ningún tipo de presencia tangible en los países de consumo.

De este modo, el concepto de EP hace parte de aquellas normas que no se ajustan a los cambios que ha tenido la economía por la llegada de las industrias altamente digitalizadas; incluso desde el DTI, específicamente desde la MONU, ya existen varias propuestas fundamentadas en la retención en la fuente sobre estos pagos tecnológicos como principal solución para evitar la erosión de la base imponible de los países de la fuente (principalmente la jurisdicción donde se encuentran los consumidores).

De la misma manera, esto ocurre en el escenario nacional, es decir, la normativa colombiana actual no es suficiente para gravar en materia de impuesto a la renta a las empresas de la economía digital que prestan estos servicios desde el exterior a favor de clientes nacionales.

Además, incluso en aquellos casos en los que no es necesario tener un EP en Colombia para ser sujeto pasivo del impuesto a la renta, sino que solo se necesita que el ingreso sea considerado como fuente nacional, la normativa actual ha llevado a que la mayoría de la doctrina de la DIAN considere que muchos servicios propios de la economía digital se tengan como servicios de fuente extranjera no sometidos a impuestos en el país. Dentro de estos se encuentran el *cloud computing*, la publicidad en línea, los servicios automatizados, entre otros.

De forma que existe la urgente necesidad de modificar la regla del artículo 24 del ET ampliando su espectro para cubrir como renta nacional todos aquellos servicios digitales, sea que se presten en Colombia o desde el exterior, con el fin de lograr que las actividades de la economía digital sean objeto de retención en la fuente en el país en esos pagos al exterior a la tarifa general del 20%.

No obstante, consideramos que cuando el adquirente del servicio digital sea un individuo es necesario cambiar la forma de recaudo de dicho impuesto para que sean los bancos o las entidades emisoras de tarjetas las encargadas de hacer esta retención con el fin de poderla aplicar a operaciones B2C (algo que ya existe para efectos del IVA), a fin de que haya un verdadero cumplimiento de estas normas.

Referencias

- Abdallah, W. M. y Murtuza, A. (2006). Transfer pricing strategies of intangible assets, e-commerce and international taxation of multinationals. *International Tax Journal*, 32(2), 7-8.
- Asen, E. (2020). Digital services taxes in Europe. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
- Asquith, R. (2020). *Digital Services Tax DST Global Tracker*. <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/digital-services-tax-dst-global-tracker.html>.
- Azam, R. (2011). Global taxation of cross-border e-commerce income. *Virginia Tax Review*, 31(4).
- Azam, R. (2012). Global taxation of cross-border e-commerce income. *Virginia Tax Review*, 31(4),
- Bravo, R. (2020). A \$26 trillion pot of digital gold eyed by cash-hungry nations. *Daily Tax Report*. <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/a-26-trillion-pot-of-digital-gold-eyed-by-cash-hungry-nations>
- Bun, D. (2020). *The U.S. Trade Representative Expands Its Digital Services Tax Investigations*. <https://taxfoundation.org/us-trade-representative-ustr-digital-services-tax-investigations/>
- Cabrera, O. (2017). Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal*, 10, 85-101. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n10.06>
- Cabrera, O. (2018). El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 79.
- Cabrera, O. (2020). Consideraciones generales de la propuesta para regular la tributación de los servicios digitales en el modelo tributario de la ONU. *Mercojuris*. <https://www.mercojuris.com/35449/consideraciones-generales-de-la-propuesta-para-regular-la-tributacion-de-los-servicios-digitales-en-el-modelo-tributario-de-la-onu-%E2%80%93-dr-mg-omar-sebastian-cabrera-desde-bogota-colombia/>
- Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (2019). https://www.ccce.org.co/wp-content/uploads/2017/06/CC-4133_01-infografia_e-Commerce_RecaudoVsCom

- pras-V2-1.pdf Castro Arango, J. (2008). El establecimiento permanente. Primicias y problemáticas en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 4 (1).
- Chan, W. C. (2000). Taxation of global e-commerce on the internet: The underlying issues and proposed plans. *Minnesota Journal of Global Trade*, 9, 233. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:3950/api/document?collection=analytical-materials&id=urn:contentItem:3YRM-YYV0-00CV-N0CP-00000-00&context=1516831>.
- Cockfield, A. J. (2002). Designing tax policy for the digital biosphere: How the internet is changing tax laws. *Connecticut Law Review*, 34, 333. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:3950/api/document?collection=analytical-materials&id=urn:contentItem:45TT-3430-00CV-T1MK-00000-00&context=1516831>.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2019). *Digital Economy Report 2019*. United Nations.
- Congreso de Colombia (1999). Ley 527 de 1999. *Diario Oficial* 43.673 del 21 de agosto de 1999.
- Deloitte (2018). *Taxation of non-resident through a Significant Economic Presence- Widened scope under the Indian Income tax law*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-significant-economic-presence-1-noexp.pdf>
- digitales en Colombia*. https://www.ccce.org.co/wp-content/uploads/2017/06/CC-4133_01-infografia_e-Commerce_RecaudoVsCompras-V2-1.pdf
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2005a). Concepto 6256
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2005b). Concepto 74171.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2013). Concepto 38348.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2014a). Concepto 29266.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2014b). Concepto 57322.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2014c). Concepto 57318.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2015). Oficio 001088.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2018a). Oficio 032620.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2018b). Concepto 615.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2018c). Oficio 033240
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2019a). Concepto 22609.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2019b). Concepto 17089.
- Seira, E., Pineda, E. y Rasteletti, A. (2019). *Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital: Causas y propuestas para enfrentarlos* (pp. 15-16). Doi: <http://dx.doi.org/10.18235/0001995>
- Executive Office of the President of the United States (2021). *Report on India's Digital Service Tax Prepared in The Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974* (pp. 9-12). <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>
- Forgione, A. (2003). Clicks and mortar: Taxing multinational business profits in the digital age. *Seattle University Law Review*, 26, 719. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:3950/api/document?collection=analytical-materials&id=urn:contentItem:495M-S7N0-00CV-R0BN-00000-00&context=1516831>.
- Francisco, M. (2020). Brazil proposes new digital tax on revenue. *MNTax*. <https://mnetax.com/brazil-proposes-new-digital-tax-on-revenue-38564>
- Goel, A. y Goel, S. (2018). Has the permanent establishment rule outlived its utility in digitalized world. *NUJS Law Review*, 11 (1), 34.
- Haslehner, W., Kofler, G., Pantazatou, K. y Rust, A. (2019). *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*. Kluwer Law International BV.
- Hathorne, C. y Breunig, R. (2020). *Digital Service Taxation: An Introduction and Policy Options for Australia*. Australian National University.
- Huanyu O. y Yang, J. G. S. (2019). Current developments in international taxation. *International Tax Journal*, 45(5).

- International Fiscal Association (2018). *Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy* [Trabajo presentado en 72 Congress of the International Fiscal Association de Cahiers de Droit fiscal international].
- Kofler, G. y Sinnig, J. (2019). Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'. *Intertax*, 47(2)
- EBANX (2020). *Beyond Borders 2021/2022 Study. How digital payments and e-commerce are gaining traction in Latin America*. https://business.ebanx.com/en/resources/beyond-borders-2021-2022?utm_term=campaign:__groupname:__adname:__network:g__keyword:latin%20america%20ecommerce__placement:&utm_campaign=google&utm_source=adwords&utm_medium=ppc&hsa_src=g&hsa_mt=b&hsa_net=adwords&hsa_acc=7588828408&hsa_grp=137710176211&hsa_tgt=kwd-457720386675&hsa_cam=15821482248&hsa_ver=3&hsa_kw=latin%20america%20ecommerce&hsa_ad=573890852294&gclid=EA1aIQobChMIIn-J7h0LjB9wIVXGpvBB1Oogw_EAAYAiAAEgIi9vD_BwE
- Martin, J. (2021). UN Tax committee releases update model treaty language on automated digital services. *Multinational Group Tax & Transfer Pricing News*. <https://mnetax.com/un-tax-committee-releases-updated-model-treaty-language-on-automated-digital-services-43316>
- Martin, J. (2021). US says Austria, Spain, UK digital taxes discriminate, warns on EU tax, three others. *Multinational Group Tax & Transfer Pricing News*. UMNE Tax
- Martínez, C. (2020). Aspectos tributarios de los servicios de computación en la nube en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 81.
- Mavroidis, P. C. (2020). And you put the load right on me: Digital taxes, tax discrimination and trade in services. *Trade, Law and Development*, 12(1).
- Michel, J. (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital*. Banco Interamericano de Desarrollo. Doi: <http://dx.doi.org/10.18235/0002449>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016). Artículo 1.2.1.3.5. Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. [Decreto 1625 de 2016]. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2021). *Se consolida una infraestructura de equidad fiscalmente sostenible para fortalecer la política de erradicación de la pobreza, a través de la redefinición de la regla fiscal, el fortalecimiento y focalización del gasto social y la redistribución de cargas tributarias y ambientales con criterios de solidaridad y que permitan atender los efectos generados por la pandemia y se dictan otras disposiciones*. [Senado: 439/21 y Cámara: 594/21]. <https://www.portafolio.co/uploads/files/2021/04/15/ac%20articulado%20consolidado%209pm%20-1-.pdf>
- Moreno, A. y Brauner, Y. (2019). Taxing the digital economy post beps. seriously. *Columbia Journal of Transnational Law*, 58(1).
- Naciones Unidas (UN) (2019). *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries—Permanent Establishment, Eighteenth session*. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/18STM_CRP8-Update-UN-Model-Double-Taxation_Permanent-Establishment.pdf
- Ndajiwo, M. (2020). The taxation of the digitalised economy: An african study. *ICTD Working Paper*, 107, 17.
- Nemat, R. (2011). Taking a look at different types of e-commerce. *World Applied Programming*, 1 (2), 100-104.
- Oguttu, A. y Tladi, S. (2009). E-commerce: Critique on the determination of permanent establishment for income tax purposes from south african perspective. *Stellenbosch Law Review*, 20(1), 74-95.
- Organización Mundial del Comercio (OMC) (1998). *Programa de Trabajo Sobre el Comercio Electrónico*. Consejo General.P.1.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2327/10.1787/9789264241046-en>.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (2016). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (2018a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (2018b). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*. www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (2019a). *Unpacking E-commerce: Business Models, Trends and Policies*. Éditions OCDE / OECD Publishing. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2327/10.1787/23561431-en>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy–Public Consultation Document, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2019c). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2019d). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.
- Pastukhov, O. (2009). Going where no taxman has gone before: Preliminary conclusions and recommendations drawn from a decade of debate on the international taxation of e-commerce. *Rutgers Computer & Technology Law Journal*. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:3950/api/document?collection=news&id=urn:contentItem:50X4-FHT1-DYTM-90RC-00000-00&context=1516831>.
- Portafolio (2021). *Oficializan el retiro de la reforma tributaria en el Congreso*. <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria/retiro-de-la-reforma-tributaria-del-congreso-en-colombia-es-oficializado-551666>

- Presidencia de la República (2016). *Decreto único reglamentario en materia tributaria*. Decreto 1625 de 2016 Materia Tributaria–EVA–Función Pública. funcionpublica.gov.co
- Presidencia de la República de Colombia (1989). *Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. [Decreto 624 de 1989].
- PWC (2020). *Nigeria Issues Significant Economic Presence Order*. <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/significant-economic-presence-order-may2020.pdf>
- Reuters (2020). *Spain says digital tax won't discriminate against countries as U.S. ups ante*. <https://www.reuters.com/article/uk-usa-trade-digital-spain-idUSKBN2392L7>.
- RIFAT AZAM + (2007). E-commerce taxation and cyberspace law: The Integrative Adaptation Model. *Virginia Journal of Law and Technology*, 12, 5. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:3950/api/document?collection=analytical-materials&id=urn:contentItem:4T6M-4HP0-00CT-W0BM-00000-00&context=1516831>.
- Sánchez Rojas, A. (2018). Los precios de transferencia en la economía digital. *Revista de Derecho Fiscal*, 12. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.04>.
- Sánchez Rojas, A. (2020). *Deconstruct to Reconstruct. Is It Possible to Tax the Digital Economy?* Ediciones Uniandes.
- Sánchez, L., Cifuentes, J. y Ramírez, P. (2019). *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia -teoría y práctica*. EY y Legis.
- Soulsby, N. (2017). Strength in numbers: South dakota v. wayfair, inc. and the ripple effect occurring in state legislatures to circumvent the quill corp physical presence test for use taxation. *Charleston Law Review*, 11 (4), 583-620.
- Stanley-Smith, J. y Schwanke, A. (2016). Pokemon go could get caught in tax bubble. *International Tax Review*, 27 (7), 22-23.
- Suárez, A. C. T. y Trujillo, C. H. A. (2018). Acción 1 BEPS. Aplicación en Colombia. Economía Digital-Negocio Streaming–Caso Netflix. *Revista de Derecho Fiscal*, (13), 23-89.

- Sweet, J. K. (1998). Formulating international tax laws in the age of electronic commerce: The possible ascendancy of residence-based taxation in an era of eroding traditional income tax principles. *University of Pennsylvania Law Review*, 146(6), 1949. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2327/10.2307/3312740>
- Teijeiro, G. (2020). *Market Access based income tax on cross-border digital trades: ¿A second best for the LATAM Region?* http://kluwertaxblog.com/2020/06/02/market-access-based-income-tax-on-cross-border-digital-trades-a-second-best-for-the-latam-region/?doing_wp_cron=1591124678.1717200279235839843750
- Van den Hurk, H. (2020). Tax and the Digital Economy-Will Pillar One be the Solution? *EC Tax Journal*, 18(9), 131-167.
- Von Jähnichen, M. (2020). La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital? *Nueva Fiscalidad*, 4.
- Yang, J. G. S. y Aquilino, F. J. (2016). The updated status of internet commerce tax law. *Journal of Internet Law*, 20(2), 12.

Recibido el 26 de julio de 2021

Aprobado por par 1 el 2 de agosto de 2021

Aprobado por par 2 el 29 de agosto de 2021.

Para citar este artículo: León Bonilla, D. F. (2022). El criterio de establecimiento permanente frente a la economía digital en Colombia: análisis y propuesta de mejora. *Revista de Derecho Fiscal*, 21 (1), 167-215.