



# **Tributación de las empresas que prestan publicidad en línea en Colombia: ¿es este el momento de un impuesto digital?**

## **Taxation of Online Advertising Companies in Colombia: Is This the Time for a Digital Tax?**

## **Tributação das empresas de publicidade em linha na Colômbia: será altura de criar um imposto digital?**

KAREN TATIANA GAMBOA PÉREZ\*

---

\* Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Cuenta con experiencia en derecho tributario, derecho corporativo y derecho de la propiedad intelectual. Actualmente cursa un segundo pregrado en Negocios Internacionales en la Universidad Internacional de La Rioja. Correo electrónico: karen.tatiana.gamboa@hotmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0005-1215-9654>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n25.04>.

## Resumen

En el presente trabajo de investigación se realiza una propuesta legislativa para Colombia ante esta nueva era digital, en donde se ofrece una forma de abarcar el vacío legal existente en la normativa tributaria en el impuesto sobre la renta en materia de publicidad digital ofrecida por partes de entidades extranjeras en Colombia, proponiendo la implementación de un nuevo impuesto digital.

*Palabras clave:* impuesto digital, publicidad en línea, impuesto sobre la renta, comercio electrónico.

## Abstract

The present paper lays down a legislative proposal for Colombia considering this new digital era in which an alternative to regulate the matter of taxing online advertising is proposed. Hence, we propose the implementation of a new digital tax in Colombia since the allocation of taxation rights over revenue accruing from inbound online advertising services rendered to Colombian customers should imply for the country an increase in tax collection bearing in mind the present economic crisis triggered by the coronavirus.

*Keywords:* Digital Tax, Online Advertising, Income Tax, E-commerce.

## Resumo

O presente documento apresenta uma proposta legislativa para a Colômbia, tendo em conta esta nova era digital, na qual se propõe uma alternativa para regular a questão da tributação da publicidade em linha. Assim, propomos a implementação de um novo imposto digital na Colômbia, uma vez que a atribuição de direitos de tributação sobre as receitas provenientes de serviços de publicidade em linha de entrada prestados a clientes colombianos deverá implicar para o país um aumento da cobrança de impostos, tendo em conta a atual crise económica desencadeada pelo coronavírus.

*Palavras-chave:* imposto digital, publicidade em linha, imposto sobre o rendimento, comércio eletrônico.

## Introducción

El mundo digital genera una constante presión sobre los diferentes ámbitos en los que se desenvuelve el ser humano, como en el comercio, la educación y la salud, entre otros, con lo cual, en los últimos años, se ha observado cómo son más las empresas y personas que se involucran en el comercio electrónico. Desde la perspectiva colombiana, según el

*Informe de Transacciones Digitales en Colombia 2016-2019* de la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (2020), entre 2016 y 2019, el valor de las ventas a través de internet creció un 64,6 % y el número de transacciones de compra crecieron un 171 % en el mismo periodo. Esto nos indica que la tendencia hacia el comercio electrónico ha ido en aumento, incluso desde años previos a la pandemia mundial registrada en 2020.

Además, con la pandemia a causa del virus COVID-19 se generó un auge en ese sentido, considerando que las empresas que no estaban dentro del comercio electrónico y no tenían adecuada prestación de servicios por plataformas digitales tuvieron una afectación por la crisis más intensa que las que sí tenían estos medios para promocionar y vender sus productos o servicios. Por ende, han sido miles de empresarios colombianos los que, al no tener estas herramientas digitales, se han visto en la necesidad de cerrar sus negocios o implementar estos nuevos medios para realizar sus actividades comerciales.

Ahora, estamos de acuerdo en que ya no es un lujo o un aditivo para las empresas tener plataformas digitales e ingresar al mundo del comercio electrónico, sino que claramente es una necesidad, ya que el mundo está cambiando a un ritmo acelerado y se debe avanzar con él para evitar el rezago en la economía de los países y las empresas.

Por su parte, las empresas sobrevivientes a la crisis mundial no solo han invertido en sus plataformas virtuales, sino que han optado por fortalecer la promoción de sus negocios para captar más consumidores internautas, lo que ha derivado en que hayan acudido naturalmente a la publicidad en línea. También, aquellas empresas que recién llegan a esta modalidad encuentran un apoyo efectivo para sus negocios al poder promocionarlos con dicha herramienta y así llegar a más potenciales clientes.

Todo esto lucra cada vez más a las empresas prestadoras de este servicio de publicidad *online* o en línea, sin que esa actividad genere un ingreso gravable considerable para Colombia a causa de las posibles carencias en su actual normativa fiscal en materia del impuesto sobre la renta. Pero se advierte que la última reforma tributaria adoptó una medida unilateral para gravar estas actividades desarrolladas por parte de empresas extranjeras en Colombia, solo que sus efectos se encuentran diferidos hasta el 1.º de enero del 2024.

En línea con lo anterior, debe tenerse en cuenta que estas compañías son principalmente entidades extranjeras sin residencia fiscal en Colombia ampliamente conocidas, como es el caso de Google, Instagram, Facebook, etc., en donde, valga aclarar, solo por fines de complemento, que bajo el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios bajo la Organización Mundial del Comercio (conocido como GATS por sus siglas en inglés) la prestación de servicios transfronterizos, es decir, servicios prestados desde un Estado miembro a otro, es una de las modalidades de la prestación de servicios en el comercio internacional.

En este trabajo se analiza el criterio de presencia económica significativa adoptado en Colombia, el cual permite gravar las rentas devengadas de la publicidad en línea por parte de entes sin residencia fiscal.

Además, se destaca que esta normativa propuesta también cubriría otros servicios digitales de igual importancia en el mundo digital, tales como el *cloud computing* (o

computación en la nube), plataforma de pago y servicios educativos *online*, pero el enfoque de la tesis recae sobre el caso específico de la publicidad en línea.

## I. La publicidad en línea

### A. Delimitación del concepto

El concepto de publicidad tiene una relación directa con el diario vivir del siglo XXI, puesto que los consumidores se ven constantemente expuestos a un alto flujo de información, por lo que ha sido necesario para las empresas y los oferentes establecer estrategias para destacar sus ideas entre toda la avalancha de información en la web y demás plataformas de acceso. Esto se ha logrado en gran medida a través de la publicidad.

La publicidad no está ligada únicamente a los medios tradicionales, pues no solo se realiza por medio de revistas, periódicos, radio, folletos y televisión, entre otros, sino que hoy en día ha ido evolucionando a la par de las nuevas prácticas e inventos que traen consigo los avances tecnológicos.

Por ende, todos los días se observa publicidad en internet focalizada de manera inteligente, eso sí, sin descuidar su objetivo que es el de persuadir a las personas destinatarias de esta, teniendo en cuenta sus características de consumo, edad, género, preferencias y lugar de ubicación, entre otros factores.

Así las cosas, vale indicar que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE) define el término de *publicidad* como:

1. f. Cualidad o estado de público. La publicidad de este caso avergonzó a su autor.
2. f. Conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos.
3. f. Divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc.

Se observa que, independientemente del contexto del que se extraiga y construya, la definición de publicidad tiene como finalidad hacer pública una información a las personas interesadas. Y, ¿por qué dar a conocer una realidad determinada con el uso de la publicidad? La respuesta la encontramos en la anterior definición, pues, toda información que se hace accesible puede atraer posibles compradores, usuarios, espectadores, público en general etc.

De esta manera, uno de los aspectos generales del concepto de publicidad es precisamente el elemento persuasivo, frente a lo cual puede leerse que:

Los anunciantes observan una tendencia en la sociedad y la utilizan como argumento de compra a favor de su mercancía o como factor persuasivo en sus mensajes, todo ello

con el fin de alcanzar un target que, inicialmente, es muy reducido. De este modo, una idea, que es minoritaria, gracias al carácter amplificador (e interesado) del discurso publicitario, se convierte en mayoritaria (Rey Fuentes *et al.*, 2008, pp. 11-19).

Desde el punto de vista económico, se encuentra que las empresas tienen como finalidad gestionar su crecimiento haciendo uso de la publicidad para divulgar sus productos, servicios, promociones comerciales o ideas, atrayendo compradores, usuarios, etc. De esta manera amplían su público objetivo.

## **B. Definición de la publicidad en línea incluida en el pilar 1 de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)**

Es importante destacar la labor que ha desempeñado la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en la revisión de la normatividad fiscal internacional en los últimos años, especialmente en la búsqueda de soluciones a la problemática de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). Además de observar en los informes un análisis económico, también se ha centrado en observar la práctica normativa del problema y se ha determinado en muchas ocasiones que la causa de esta problemática son las mismas normas tributarias. Esto, pues en ocasiones no contemplan la amplitud de figuras y situaciones jurídicas y económicas, causando que se genere una asignación ineficiente e inequitativa de recursos. A su vez, generan cuestionamientos por parte de los contribuyentes acerca de la igualdad y justicia tributaria, al encontrar que hay quienes eluden fácilmente sus obligaciones tributarias, en su mayoría a causa de un vacío normativo o una interpretación excesivamente restrictiva de las normas tributarias.

Lo anterior se concretó en la designación de un plan de acción consistente en 15 acciones para combatir la erosión de las bases imponibles por parte de los países de la OCDE y del G-20, identificando a su vez pilares fundamentales para unas normas de transparencia fiscal internacional efectivas, y es en ejercicio de la consecución del pilar 1 de BEPS, en donde se brinda la siguiente definición de publicidad en línea:

*Cuadro 2.3. Servicios de publicidad en línea - Definición.* Se trata de servicios en línea destinados a la colocación de anuncios en una interfaz digital, incluidos los servicios para la compra, el almacenamiento y la distribución de mensajes publicitarios, así como para el seguimiento de la publicidad y la medición de su rendimiento. Incluye los sistemas relacionados para atraer a los espectadores potenciales de los anuncios y recoger las contribuciones de contenido de los mismos y los datos relativos a ellos, incluso mediante la provisión de acceso a una interfaz digital, como los motores de búsqueda, las plataformas de medios sociales o los servicios de contenido digital [...].

*Cuadro 2.4. Servicios de publicidad en línea - Comentario.* Esta categoría está redactada para ser amplia y abarcar los servicios automatizados en línea a lo largo de la cadena

de valor de la publicidad en línea. Incluye los servicios de publicidad directa, como cuando las plataformas de medios sociales, los motores de búsqueda en línea, las plataformas de intermediación en línea y los proveedores de contenidos digitales venden directamente el inventario publicitario para su exhibición en las interfaces digitales que operan. También se extiende a los sistemas y procesos automatizados de compra y venta de inventario publicitario (como las plataformas del lado de la demanda, las plataformas del lado de la oferta, los intercambios de anuncios, los servicios de verificación de anuncios, etc.). Dada la amplia definición de “interfaz digital”, también incluye la publicidad en línea mostrada en un bien conectado a internet (“internet de las cosas”), siempre que exista ese flujo de ingresos publicitarios identificable (OECD, 2020)<sup>1</sup>.

La anterior definición implica que, con la amplitud de opciones que ofrece la nueva era digital, se deben observar las diferentes manifestaciones de la publicidad en línea como estrategia de *marketing* para la demanda y como oportunidad de negocio para la oferta. A su vez, se deberá gravar la publicidad en línea independientemente de los medios tecnológicos empleados para su funcionamiento, es decir, tanto en plataformas digitales, programas secundarios automáticos, el denominado “internet de las cosas”, entre otras novedosas herramientas de dispersión de publicidad digital.

Sin embargo, vale aclarar que en el mismo documento del proyecto de la OCDE (2020) y el G20 sobre erosión de la base y transferencia de beneficios se hace la precisión de que todas las categorías allí definidas no son mutuamente excluyentes y pueden superponerse, es decir, que en un mismo negocio de ADS (abreviatura de la palabra inglesa *advertising*, en español *anuncio*) se pueden encontrar diferentes servicios digitales cada uno generando su respectivo ingreso.

Gracias a la labor constructiva que se realizó por parte de la OCDE y los países de la G-20 es que podemos apreciar una definición más amplia y, en lo posible, completa de la publicidad en línea, contribuyendo precisamente a fomentar el fortalecimiento de la normatividad fiscal internacional, transnacional y nacional de los gobiernos del mundo.

---

1 “Box 2.3 Online advertising services – Definition. This means online services aimed at placing advertisement on a digital interface,<sup>4</sup> including services for the purchase, storage and distribution of advertising messages, and for advertising monitoring and performance measurement. It includes related systems for attracting potential viewers of the advertisements and collecting content contributions from them and data regarding them, including via the provision of access to a digital interface, such as search engines, social media platforms or digital content services [...].

Box 2.4. Online advertising services – Commentary. This category is drafted to be broad and to cover automated online services throughout the online advertising value chain. This includes direct advertising services, such as where social media platforms, online search engines, online intermediation platforms and digital content providers directly sell advertising inventory for display on the digital interfaces they operate. It also extends to the automated systems and processes for the purchase and sale of advertising inventory (such as demand-side platforms, supply-side platforms, ad exchanges, ad verification services, etc.). Given the broad definition of ‘digital interface’ it also includes online advertising displayed on an Internet-connected good (‘Internet of things’) provided that there is such an identifiable advertising revenue stream”. Traducción realizada con la versión gratuita del traductor [www.DeepL.com/Translator](http://www.DeepL.com/Translator).

## II. Escenario de tributación de la publicidad en línea previo a la reforma de 2022 en Colombia

¿Está gravada con el impuesto de renta la publicidad en línea en Colombia? Esta pregunta se relaciona con la estructura tributaria que tiene el país y cuya respuesta podría dar lugar a repensar el sistema legal para llegar a una respuesta afirmativa.

### A. La publicidad en línea en Colombia

En los siguientes gráficos se observa estadísticamente el crecimiento de la economía digital en Colombia, el uso del internet y los nuevos hábitos de consumo digital generados a raíz de la pandemia del COVID-19. En la figura 1 se encuentra al crecimiento digital en Colombia realizando la comparación respecto de enero de 2020 a enero de 2021.

FIGURA 1. INDICADORES DE CRECIMIENTO DIGITAL

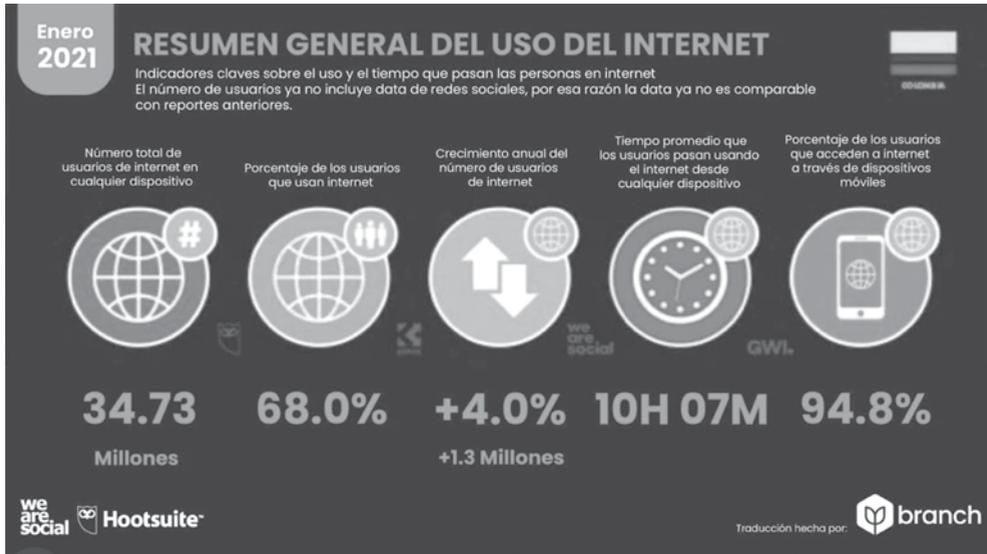


Fuente: Branch (2021).

Las medidas de aislamiento preventivo y la cuarentena ante la pandemia generaron un aumento en los usuarios de internet, en los usuarios conectados a las redes sociales y en las conexiones telefónicas móviles a internet. Esto implica que el uso de internet ha sufrido un incremento económico en cuanto a su uso y, por consiguiente, ha generado un incremento en los ingresos para los emprendimientos del comercio electrónico.

Así mismo, vale analizar el resumen general que nos ofrece Branch (2021) sobre el uso del internet en Colombia desde enero de 2020 hasta enero de 2021 (figura 2):

FIGURA 2. RESUMEN GENERAL DEL USO DEL INTERNET



Fuente: Branch (2021).

En Colombia, a enero de 2021 se encontraron un número total de 34,73 millones de usuarios de internet, cuyo crecimiento anual es de 1,3 millones de usuarios.

Estos 34,7 millones de usuarios invierten aproximadamente 10 horas y 7 minutos al día en navegar en internet desde cualquier dispositivo (*smartphone*, *tablet*, *laptop*, consola de video juego y TV, entre otros), aunque el 94 % de ellos accede a este servicio, principalmente, desde su *smartphone* (Branch, 2021).

Aunque el incremento de usuarios internautas no necesariamente refleja su comportamiento en la compra o el uso de los servicios digitales, sí se destaca que hoy en día la información suministrada por los usuarios, tanto la básica como los datos acerca de su comportamiento en el uso del internet, para las aplicaciones o plataformas representan una rentabilidad para todos las empresas basadas en la economía digital, así como para las empresas que acuden a los servicios digitales y para los mismos usuarios. La competencia económica en la nueva era digital trae consigo una necesidad de conocimiento y acceso a la información inteligente, convirtiéndolo en estrategias de *marketing*, innovación, actualización de procesos y servicios, manifestándose en un incremento en el consumo entre otras prácticas claves para entender el comportamiento en la web.

Los servicios digitales más usados hoy en día son los de la publicidad en línea, ya que, además de ser la actividad económica de una cantidad considerable de oferentes, también se encarga de facilitar el comercio electrónico desde las mipymes hasta las grandes

empresas multinacionales (EMN). Es por esto que al observar los valores estadísticos es necesario analizar cuáles son las medidas de regulación tributarias que tiene Colombia respecto de esta distribución e intercambio de riqueza que se encuentra en expansión, pues la administración tributaria colombiana no debe quedarse atrás en la búsqueda e implementación de estrategias para la identificación efectiva de un mayor grado de rentas obtenidas en su territorio con la economía digital, ya que con ello estaría alcanzando un margen beneficioso de presupuesto financiero y una correcta evolución de la normativa tributaria.

En la actualidad, Colombia reconoce la importancia de gravar la economía digital para fortalecer la recaudación y desestructurar la evasión tributaria, y con ello solucionar en gran medida el deterioro fiscal, aunque no se ha concretado un impuesto digital que grave efectivamente la gran variedad de transacciones que se realizan en forma digital. También es cierto que se han generado debates puntuales acerca de gravar cierto tipo de transacciones en línea.

El debate en esta materia genera un reconocimiento sobre la preocupación de asegurarse de una participación justa por parte de todos los sectores en el presupuesto nacional; sin embargo, se deberá trabajar para que a inicios y mediados de 2024 se tenga al sector publicitario digital aportando efectivamente al fisco.

## **B. Criterios de conexión o bases jurisdiccionales de tributación**

En palabras del jurista Omar Sebastián Cabrera (2017),

la tributación no ha sido ajena a estos retos venideros y, por tanto, ha visto cómo instituciones tradicionales del derecho tributario internacional, como lo son, por ejemplo, el establecimiento permanente y los precios de transferencia, han sido erosionadas y amenazadas por el advenimiento del mundo digital. Sobre el particular, se pueden ver los esfuerzos inmensurables de la OCDE a través de su plan BEPS para crear consensos internacionales sobre el tema (Cabrera, 2017).

La situación a la que se enfrenta el derecho tributario con las nuevas tecnologías implica un cambio sobre las instituciones tradicionales, tal y como lo señala Omar Sebastián Cabrera. Es por esto que, previo al análisis de la tributación de estos servicios de publicidad en línea en Colombia, hay que precisar brevemente en las formas que tradicionalmente se han implementado por parte de los países para determinar la potestad tributaria de los mismos.

## **C. Concepto de residencia fiscal**

La potestad tributaria será determinada por la residencia fiscal que tenga el contribuyente a la hora de generarse el respectivo hecho generador (Cabrera, 2022a). El criterio de residencia fiscal resulta novedoso cuando hablamos de su implementación en los países de América Latina, puesto que, teniendo en cuenta que la mayoría de países tienen un índice

de inversión extranjera considerable, era conducente que el criterio de la fuente resultara siendo el único medio aplicable para determinar la responsabilidad fiscal. Por ello se destaca a Colombia como uno de los primeros países latinoamericanos en implementar el criterio de residencia fiscal, estableciendo a su vez un sistema mixto de determinación de la responsabilidad fiscal.

Y con la implementación del criterio de residencia fiscal en Colombia,

se vuelve completamente neurálgico establecer de manera precisa en la legislación tributaria positiva las reglas o pautas objetivas para determinar la residencia impositiva no solo de personas físicas, sino también jurídicas, teniendo en cuenta las características propias de estos contribuyentes, ya que sería completamente incoherente aplicar los mismos derroteros a ambos de manera indistinta; es claro que las personas físicas existen, corporalmente hablando, teniendo movilidad, riqueza y lazos familiares, mientras que las jurídicas son meramente invenciones legales para el desarrollo de actividades meritorias, mercantiles o económicas (Cabrera, 2021a).

Específicamente en Colombia, el artículo 10 del Estatuto Tributario (ET) es el que contempla los criterios objetivos que mediante los cuales se determina la residencia fiscal de las personas naturales. El artículo en cuestión tuvo una modificación importante por medio de la ley L607 de 2012, según la cual se incluyeron otros factores para determinar la residencia de una persona natural, a la vez que se cambia la forma en que se realiza el cómputo de los 183 días contemplados en el numeral primero del artículo 10 del Estatuto Tributario. A grandes rasgos, hay que tener en cuenta lo siguiente sobre esta modificación:

- Antes de la modificación el cómputo de los días se realizaba sobre un año contado dentro de un período impositivo en materia del impuesto de la renta y sus impuestos complementarios, contándose como el mismo año calendario, que inicia desde el 1.º de enero al 31 de diciembre. Esto se modificó de manera que el vigente artículo contempla que el criterio de los días calendario se observan dentro de un periodo de tiempo cualquiera siempre que conste de 365 días calendarios constitutivos.
- En primera instancia, conforme a las reglas de aplicación de la ley en el tiempo, se entiende que los hechos que se tendrán en cuenta a la hora de aplicar los criterios de residencia en una persona natural serán únicamente aquellos que se hayan presentado posterior a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, es decir, los ocurridos desde el año gravable 2013 en adelante. Por otro lado, también sería coherente que se aplicara de manera retroactiva la ley, puesto que, al dar vía libre para computar los 183 días dentro de un periodo de tiempo cualquiera, se entendería que se puede contar hechos previos a la entrada en vigencia de la ley sumados a hechos posteriores a la entrada en vigencia, de manera que se permitan determinar la permanencia continua o discontinua de la persona natural en el país. Al día de hoy, para resolver la ambigüedad sobre los efectos de la aplicación de dicha ley en el tiempo en materia del presente artículo, se encuentra un camino difícil, al encontrar que la jurisprudencia de la Corte

Constitucional y el Consejo de Estado en este asunto ha sido discordante, y ante dicha falta de uniformidad será necesario hacer uso de la hermenéutica jurídica para aplicar una u otra vía según los intereses de quien lo requiera.

Dejando en claro las anteriores precisiones, si se trabaja bajo el supuesto de que una persona natural es considerada residente por cumplir cualquiera de las condiciones contempladas en el artículo 10 del Estatuto Tributario, es menester aclarar que

las personas naturales residentes en Colombia están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera, y adicionalmente su patrimonio poseído dentro y fuera del país, debiendo declarar ambos (Universidad Eafit, s. f.).

El artículo 12.1 del Estatuto Tributario, por otro lado, es el que contempla los criterios para determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas en Colombia. Encontramos que se acoge el criterio de la sede administrativa, regla históricamente aplicada por parte de la OCDE para efectos de las reglas de desempate cuando se configura la doble residencia, sin dejar atrás los cambios establecidos en 2017 por motivos del plan BEPS.

Dependiendo de la cantidad de información de la sociedad que señalen la aplicación de los criterios del artículo 12.1 del Estatuto Tributario, se tendrá el territorio nacional como el lugar de operación efectiva con todas las implicaciones tributarias que deriven de ello. Sin embargo, esto únicamente constituye una ficción para efectos tributarios, porque desde el punto de vista del derecho mercantil, la sociedad seguirá siendo extranjera y sometida por las leyes extranjeras.

Dicho esto, de forma general, el parágrafo 1) del artículo 12.1 del ET define a la sea como el lugar donde “materialmente” se toman las decisiones “comerciales y de gestión” necesarias para la administración y el manejo de la sociedad, teniendo en especial consideración todos los hechos y las circunstancias relevantes del caso, en especial los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la compañía ejercen sus responsabilidades y llevan a cabo las actividades diarias de gerencia, con lo cual se deben analizar todos los aspectos relevantes de la administración como un todo, bajo una visión de alguna manera holística, en cuanto a determinar desde dónde se administra la compañía (Cabrera, 2021b).

En conclusión, la residencia fiscal como criterio de vinculación es el medio por el que se determina la potestad tributaria de un país. En Colombia se prueba por medio de un certificado de residencia fiscal. Según la normativa tributaria colombiana, en los artículos 10 y 12.1 del Estatuto Tributario se contempla la residencia para efectos tributarios y los factores para tener en cuenta para determinar quiénes son residentes en el país. Sin embargo, en la práctica no resulta bastante plausible que estos prestadores de servicios de publicidad en línea desde el exterior logren quedar atrapados en algunos de los supuestos

de residencia fiscal, principalmente para sociedades, lo que explica el por qué no existe tributación directa de estas entidades en Colombia, por no materializarse la base jurisdiccional de residencia.

#### **D. Concepto de fuente**

El criterio de la fuente se refiere a la identificación del lugar donde se realiza el hecho generador, por lo que al tenerlo en cuenta únicamente encontraremos contribuyentes que no son residentes fiscales en Colombia, pero que pagarán por aquellos ingresos de fuente nacional. Para probar que dicho ingreso fue obtenido en territorio colombiano, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 24 del Estatuto Tributario.

Además de acuerdo con el doctrinante Omar Sebastián Cabrera (2021b), en un análisis acerca de las alternativas para gravar en Colombia los servicios digitales prestados desde el exterior, titulado “La tributación de la economía digital en el impuesto de renta de Colombia: ¿Un camino hacia una propuesta urgente de cambio?”, se refiere al criterio de la fuente señalando que respecto de los no residentes fiscales en Colombia la alternativa radica en gravar con el impuesto sobre la renta aquellas rentas de fuente local, enunciando con el artículo 24 del Estatuto Tributario los elementos para poder identificar si una renta tiene o no fuente en Colombia. Sin embargo, critica la antigüedad y la limitación que hay sobre dichos criterios, pues son

limitadas para hacerle frente a esta nueva realidad digital que vivimos actualmente, considerando que día tras días se intensifican cada vez más el número de pagos realizados por contribuyentes colombianos y relacionados con servicios digitales (ya sean de *streaming, cloud computing, hosting*, entre otros), más todavía teniendo en mente que esto se ha visto intensificado por la virtualidad derivada de la pandemia del COVID-19.

En el mismo artículo, Cabrera señala que se ha observado cómo los países de la OCDE se han visto frenados u obligados a tomar acciones debido a la lenta e insuficiente decisiva por parte de la OCDE, argumentando así:

De esta manera, es claro que existe una tendencia marcada en el mundo en adoptar medidas impositivas unilaterales para aprovechar estas nuevas fuentes de tributación, pese al llamado e insistencia reiterada de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por acordar una solución unificada y multilateral al asunto (iniciativa conocida como los pilares 1 y 2 de BEPS 2.0) (Cabrera, 2021b).

Puesto que esos servicios digitales se prestan desde el exterior, al igual que los servidores a través de los cuales se prestan se localizan fuera de Colombia, bajo las pautas tradicionales del artículo 24 del Estatuto Tributario, los ingresos derivados de estas actividades

no quedaban alcanzados por el criterio de la fuente en el país, motivo por el cual no se encontraban sujetos al impuesto de renta.

En el caso particular colombiano se grava por renta mundial a los residentes fiscales en Colombia y con la renta nacional a los no residentes. Sin embargo, hay otros países que a todos los gravan con renta nacional independientemente de la residencia fiscal del contribuyente, además de tener otras consideraciones favorables que lo que hacen es atraer más inversionistas y contribuyentes a sus economías. Figuras como la reserva bancaria, los alivios para crear sociedades y los sistemas financiero más estables, entre otros, son los atractivos que usan para fomentar las inversiones.

## E. El concepto de establecimiento permanente

La tendencia del entorno jurídico en los países latinoamericanos ha sido enfocar sus esfuerzos individuales y en conjunto con la aplicación del derecho comparado para lograr una cobertura satisfactoria en relación con mejorar el sistema de imposición fiscal interno, en consonancia con las nuevas realidades económicas y sociales. En el presente título se hace referencia a la inclusión del concepto de *establecimiento permanente* como elemento definitorio de la fiscalidad internacional en Colombia. El abogado y académico Omar Sebastián Cabrera (2018) comenta la inclusión de este concepto en el ordenamiento colombiano de la siguiente manera:

Históricamente, el criterio del establecimiento permanente ha sido un eje fundamental en los principios que rigen la tributación de naturaleza activa de los no residentes fiscales, tanto desde el punto de vista de las reglas distributivas de los convenios para evitar la doble imposición, como de las normas tributarias internas. Así las cosas, dada la intención de Colombia de actualizar su normativa interna referente a las reglas de tributación internacional, el injerto jurídico del establecimiento permanente llegó con la ratificación del tratado tributario celebrado con España (Ley 1082 de 2006) y fue incorporado formalmente a la normativa interna mediante la reforma tributaria del año 2012 (Ley 1607 de 2012).

En consonancia con el modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, en Colombia se implementa el concepto del establecimiento permanente como criterio necesario para determinar las rentas de los contribuyentes, cuya definición se encuentra en el artículo 20.1 del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

*Artículo 20.1. Establecimiento permanente.* [Artículo adicionado por el artículo 86 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:] 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. Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

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

En la normatividad previamente citada se establecen las actividades y características en las que se pueden identificar los contribuyentes no residentes en Colombia, sobre los cuales se llegaría a considerar que detentan un establecimiento permanente (EP) en Colombia para efectos tributarios. Al leer el artículo se observa cómo se refiere a las sucursales, locales y demás dependencias físicas y fijas en Colombia que determinarían la existencia del EP, así como las gestiones por medio de personas diferentes a un agente independiente que indicarías así mismo la existencia del EP. Finalmente, incluso se establecen unas causas de inclusión y exclusión específicas para determinar este concepto. Sin embargo, pese a que el concepto del *establecimiento permanente* en los primeros años de su inclusión en el ordenamiento jurídico colombiano fue una incorporación novedosa, idónea y completa para la normatividad tributaria, hoy en día se deberán replantear los supuestos contemplados para su determinación atendiendo a las nuevas realidades tecnológicas que han derivado en formas diferentes de internacionalización de bienes, servicios y los canales de comunicación.

## **F. Nuevos umbrales del concepto de establecimiento permanente: la presencia económica significativa**

Siendo la evidencia de una capacidad económica un factor fundamental para la imposición tributaria, es necesario realizar un seguimiento a las empresas y demás contribuyentes en sus actuaciones comerciales, de tal manera que se pueda identificar no solo su presencia económica por medio de sus establecimientos permanentes físicos, sino que pueda identificarse su presencia económica derivada de las ventas, intercambios de información y demás actividades que se realicen por medios digitales que generen un ingreso en determinado territorio.

La presencia económica significativa (PES) entra a jugar un papel fundamental en la búsqueda de lograr una igualdad y efectividad en la tributación de la economía digital. El concepto de *establecimiento permanente* no se reemplaza ni se deja obsoleto por

completo, lo que trae el concepto de la PES es una complementación, de tal manera que se procuren englobar todas las actividades económicas que trajo consigo la era digital.

La OECD incorpora esta propuesta en la Acción 1 del plan BEPS, indicando que la intención del uso del concepto de presencia económica significativa es la de establecer una presencia imponible en un país cuando un no residente tenga PES identificada por factores que comprueban esta interacción sistemática en la economía de un país por medios tecnológicos, sin que medie establecimiento físico alguno (OECD, 2015).

El concepto de presencia económica significativa ha sido objeto de discusión en la doctrina internacional, pues no es fácil delimitarlo; sin embargo, coinciden en que el concepto se construye con la reunión de unos factores que en conjunto permiten concluir cuando una empresa tiene PES en un territorio determinado. En este sentido la OECD (2015) refiere que

Estos factores se combinarían con un factor basado en los ingresos derivados de las transacciones a distancia en el país, a fin de garantizar que sólo se cubran los casos de presencia económica significativa, limitar los costes de cumplimiento de los contribuyentes y proporcionar seguridad a las actividades transfronterizas.

En el ejercicio de precisar cuáles son los factores que se han tenido en cuenta por los diferentes Estados que han implementado la presencia económica significativa, el abogado y doctrinante en materia de derecho fiscal David Fernando León Bonilla señaló lo siguiente:

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, citado en Bonilla, 2022).

La publicidad en línea es una actividad que se relaciona directamente con la actividad económica de las empresas que cuentan con un portafolio de servicios digitales, como lo son Amazon, Google, Facebook, Rappi, TikTok, etc. El literal f previamente relacionado como criterio para la determinación de una presencia económica significativa, no solo se refiere a las empresas que pagan estos servicios de publicidad para complementar sus estrategias de *marketing*, sino que se refiere a las actividades de venta promocional de las empresas que dedican toda o parte de su actividad económica a ofrecer servicios

de publicidad en línea a otras empresas, relaciones B2B afines a la promoción de bienes y servicios por medio de diferentes canales digitales y plataformas, como por ejemplo Google ADS.

De los factores enunciados se destaca que aun cuando son variados, se espera que se vayan integrando más factores que en conjunto logre integrar la diversidad de actividades económicas que se pueden llegar a desempeñar por internet. Adicional a esto, será importante que las jurisdicciones en las que se adopten estos factores como criterios para determinar la presencia económica significativa se enfoquen en establecer los mecanismos necesarios y directrices para la recopilación y registro de los datos para efectos de determinar estos factores.

El concepto de presencia económica significativa es clave para el avance en el desarrollo normativo de la economía digital, así como los demás mecanismos unilaterales y bilaterales que han sido adoptados por varios países para sobrellevar la larga espera que ha conllevado la unificación internacional para la tributación de la economía en línea. Cada país deberá realizar un esfuerzo para lograr un equilibrio en la carga impositiva a la hora de establecer las declaraciones de la información tributaria y los respectivos tributos, para mantener un atractivo económico para las empresas y demás contribuyentes.

### **G. Nuevos umbrales del concepto de establecimiento permanente: el establecimiento permanente digital**

La globalización económica con su mayor auge a finales del siglo XX tuvo una incidencia de gran importancia en el desarrollo económico y social de los países, así como un avance importante en la normatividad internacional y nacional de cada uno de los países. Así como los procesos de internacionalización avanzan con las nuevas tecnologías, es importante estudiar a fondo cuales son las nuevas prácticas comerciales, económicas y financieras de los contribuyentes para efectos de mejorar la recaudación fiscal y prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se generan por los vacíos normativos sobre las nuevas prácticas económicas derivadas del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC).

La importancia de desarrollar y adoptar nuevos conceptos tributarios que se ajusten a la nueva realidad económica fue reconocida por la misma OCDE:

A medida que la tecnología digital se adopta en toda la economía, segmentar la economía digital es cada vez más difícil. En otras palabras, dado que la economía digital se está convirtiendo cada vez más en la propia economía, sería difícil, si no imposible, separar la economía digital del resto de la economía. Intentar aislar la economía digital como un sector separado requeriría inevitablemente trazar líneas arbitrarias entre lo que es digital y lo que no lo es. En consecuencia, los retos fiscales y los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) que plantea la economía

digital se identifican y abordan mejor analizando las estructuras existentes adoptadas por las empresas multinacionales junto con los nuevos modelos de negocio y centrándose en las características clave de la economía digital y determinando cuáles de esas características plantean o agravan los retos fiscales o los problemas de BEPS, y desarrollando enfoques para abordar esos retos o problemas (OECD, 2015)<sup>2</sup>.

El concepto de *establecimiento permanente digital* es un esfuerzo por adaptar esta figura precisamente a las nuevas realidades económicas y es un avance en la ampliación del concepto de *establecimiento permanente*, de manera que no permanezca insuficiente en la apreciación de las múltiples modalidades de generación de riqueza que plantea la nueva era digital. El concepto de EPD está directamente relacionado con la existencia de una presencia económica significativa, de manera tal que “existe un establecimiento permanente digital en el supuesto de que exista una ‘presencia virtual significativa’, especialmente, en lo referente a las actividades digitales totalmente desmaterializadas” (Arintass, 2018).

En 2018, la Comisión Europea, dentro de las propuestas presentadas para regular la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, definió lo que se identifica como presencia económica significativa como condicionante inamovible del concepto de establecimiento permanente digital:

La “presencia digital significativa” de una actividad empresarial digital se mide basándose en tres criterios básicos: ingresos, usuarios y contratos. Y la lógica consecuencia de una conexión con un territorio a través de una actividad empresarial digital serán los beneficios imputables a esta presencia digital significativa.

Habrà que destacar que en la era digital la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un determinado lugar. Es decir, que se puede determinar la existencia del establecimiento permanente de una empresa sin tener medios personales en dicho territorio (Arintass, 2018).

De tal manera que no es indispensable el establecimiento de oficinas físicas o contar con colaboradores presenciales para que se configure este concepto de presencia económica significativa, ya que precisamente es la ausencia de estos factores físicos y la prevalencia

---

2 “As digital technology is adopted across the economy, segmenting the digital economy is increasingly difficult. In other words, because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy. Attempting to isolate the digital economy as a separate sector would inevitably require arbitrary lines to be drawn between what is digital and what is not. As a result, the tax challenges and base erosion and profit shifting (BEPS) concerns raised by the digital economy are better identified and addressed by analysing existing structures adopted by MNEs together with new business models and by focusing on the key features of the digital economy and determining which of those features raise or exacerbate tax challenges or BEPS concerns and developing approaches to address those challenges or concerns”. Traducción realizada con la versión gratuita del traductor [www.DeepL.com/Translator](http://www.DeepL.com/Translator).

de la presencia digital la que justifica la creación y aplicación de figuras como el establecimiento permanente digital o los conceptos de presencia económica significativa.

Es importante tener en cuenta que una de las iniciativas que hay en el marco de los tratados internacionales de doble imposición, puntualmente en el que podría ser el nuevo artículo 12.b del modelo de la ONU, es que en lo posible se modifiquen y se adopte el concepto de establecimiento permanente digital con la respectiva aplicación de los factores para identificar una presencia económica significativa, ya que con seguridad se puede afirmar que es completamente incompatible el concepto de presencia económica significativa con un convenio para evitar la doble imposición, debido a que estos convenios utilizan únicamente el concepto de *establecimiento permanente* para determinar la distribución de la potestad tributaria sobre las rentas activas, de manera tal que la adecuación de los convenios de doble imposición sería fundamental para obtener un cambio completo y efectivo sobre la tributación de la economía en línea.

## H. La publicidad en línea y el impuesto al valor agregado en Colombia

En el concepto 00184 de 2021 de la DIAN se realiza una consulta ciudadana sobre el caso de los ingresos que Facebook genera a través de las pautas publicitarias, teniendo en cuenta que estas son servicios prestados en Colombia, y se quiere el concepto de la DIAN sobre si estos servicios son gravados únicamente con el IVA y no con el impuesto sobre la renta.

La DIAN se hace referencia al oficio 057318 del 3 de octubre de 2014, en donde se indica que las pautas publicitarias en una página web de índole internacional, como lo es en este caso Facebook, tiene un origen virtual y, por tanto, el servidor de propiedad de la empresa prestadora del servicio se encuentra en el exterior, por lo que se comprende que la publicidad objeto del contrato se presta por medio de la nube de la red originaria.

Por lo anterior, teniendo en cuenta la residencia fiscal de las empresas prestadoras de estos servicios y la ubicación de los servidores propiedad de estas, se presume que estos servicios son prestados desde fuera del territorio colombiano. Es por esto que los ingresos percibidos por la prestación de este servicio no se consideran ingresos de origen nacional, Y no estarían sujetos a la retención en la fuente del impuesto sobre la renta.

La DIAN, en el concepto 00184 de 2021, confirma lo señalado por el oficio; es decir, que los servicios de pautas publicitarias de Facebook se consideran servicios prestados desde el exterior en razón a que los servidores se encuentran allí, de esta manera los ingresos que se deriven de estos no constituyen ingresos de fuente nacional y no están gravados por el impuesto sobre la renta.

En el concepto, la DIAN no hace alusión a la manera en la que le es aplicable el impuesto al valor agregado (IVA) a estos servicios, por lo que, haciendo un análisis sencillo del artículo 420 del Estatuto tributario que describe el hecho generador del IVA, encontramos que en su literal c dice lo siguiente: “La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos”.

Según dicho numeral, el impuesto a las ventas se aplicará sobre los servicios que se presten en territorio nacional desde el exterior, salvo excepción expresa de la ley. En el caso de Facebook y las pautas publicitarias, no hay un artículo que contemple una excepción expresa a este literal, por lo que esta prestación de servicios publicitarios sí se encuentra gravada por el IVA. Además, en consonancia con este literal c, el párrafo 3.º del mismo artículo dispone:

Parágrafo 3.º. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

El anterior párrafo indica que los servicios prestados desde el exterior se entenderán prestados en el territorio colombiano siempre que el destinatario final tenga su lugar de residencia, domicilio, establecimiento permanente o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. En el caso de Facebook, pero también de cualquier otra plataforma similar, si el destinatario final de las pautas publicitarias es una empresa con establecimiento permanente en Colombia o una persona natural con lugar de residencia en Colombia, los servicios se entenderán que son prestados en el territorio nacional y por consiguiente son indiscutiblemente gravados por el IVA.

### **III. La tributación de la economía digital en Colombia y el derecho comparado**

En 2022, el ordenamiento jurídico colombiano adoptó la nueva reforma tributaria propuesta por el gobierno en turno, la cual trajo consigo cambios significativos en la legislación tributaria del país, cambios favorables que permitirán un alcance mayor para el sistema de recaudo y la tan necesaria igualdad de condiciones que hacía falta entre los contribuyentes con presencia física y los ahora contribuyentes que no tienen un punto físico, cuyas actividades económicas son mayoritariamente digitales.

En el presente capítulo se tratarán cuáles son esos cambios en la legislación que permitirán el avance de una justicia tributaria entre la economía tradicional y la economía digital.

#### **A. Tributación de la economía digital y la reforma tributaria de 2022 (Ley 2277 de 2022)**

El objetivo principal de la reforma tributaria de 2022 es definir los presupuestos normativos que correspondan con la dinámica económica y social del país, donde una vez

identificadas las necesidades presupuestales, se pretende mejorar el sistema de recaudo y, finalmente, realizar la inversión en los proyectos sociales y de infraestructura, así como para la prestación de servicios públicos y demás funciones de la Administración pública que defina el gobierno en turno.

La reforma tributaria trajo consigo cambios provechosos para el presupuesto del país, y sin duda uno de los más significativos afecta los intereses de los contribuyentes que prestan servicios completamente digitales o servicios sin presencia física en Colombia. El cambio en este sentido se dio con la implementación de la presencia económica significativa (PES), el cual implica un avance fundamental para que el ordenamiento jurídico colombiano recupere terreno en la carrera por regular la actividad económica sin presencia física. Es en esta temática en la que Colombia estaba particularmente atrasada en comparación con otros países latinoamericanos que hace años han implementado las medidas que han considerado necesarias para percibir los ingresos y participación de la economía digital.

Es importante rescatar que Colombia no ha estado completamente ajena a los cambios que ha traído la era digital en materia tributaria a nivel global. En palabras de José Manuel Castañeda, abogado tributarista:

Colombia ha sido, como miembro activo del Comité de Asuntos Fiscales en la OCDE, actor fundamental adoptando normas domésticas que generen el nexo de tributación de estas compañías cuando prestan servicios o venden bienes a través de plataformas. La primera medida adoptada fue gravar servicios prestados por plataformas de *streaming* musical, entre otras; con la Ley 1819 de 2016. Según esta ley, estos servicios se gravan con el impuesto sobre las ventas (IVA) del 19 % (citado en Espinel, 2023.)

Es así como el ente legislador colombiano ha mostrado su interés en actualizar su repertorio de normas fiscales y esto no ha sido una excepción en materia de la tributación de la economía digital. Es por eso que es indispensable hacer énfasis en la reforma tributaria de 2022 como un avance significativo para el recaudo fiscal del país.

En relación con los cambios propuestos e implementados en la reforma, el profesor Omar Sebastián Cabrera, abogado especialista en derecho tributario, hizo varias apreciaciones en relación con la normativa tributaria propuesta en la reforma tributaria relacionada con la tributación de la economía digital, indicando en relación a la presencia económica significativa (PES) que “El artículo 58 del proyecto pretende la modificación del ya mencionado artículo 24 del ET, en el sentido de establecer que también son rentas de fuente nacional las que se derivan de tener una PES dentro de Colombia”. En función de lo anterior, se pretende que con la implementación del concepto de PES se logre ampliar el sistema de recaudo en relación al impuesto sobre la renta, de manera que los contribuyentes que no cuenten con presencia física en el país pero que cumplan con los criterios del concepto PES, contribuyan con el impuesto sobre la renta en función de lo que podría llamarse una justicia tributaria, al poder estar en igualdad de condiciones con

los contribuyentes que previo a la reforma si cumplían con los criterios de establecidos en los artículos 12.1 y 24 del Estatuto Tributario.

## **B. El concepto de la presencia económica significativa: criterios de aplicación de la Ley 2277 de 2022**

Sobre la nueva normatividad en materia de la presencia económica significativa encontramos lo siguiente:

La reforma tributaria agrega el artículo 20.3 al ET, el cual introduce el concepto de la PES a efectos locales colombianos. Asimismo, y como era de esperarse, se hace un ajuste correlativo a los artículos 24 —se establece el nuevo numeral 17 que indica que también son rentas de fuente local las generadas por no residentes fiscales con PES en el territorio nacional— y 408 del ET —se crea una retención en la fuente para los pagos o abonos en cuenta que se hagan a los no residentes con PES en Colombia—. Así las cosas, se encuentran cubiertos por la disposición los no residentes fiscales que suministren bienes y/o servicios a favor de clientes o usuarios ubicados en el país, quienes se consideran contribuyentes del impuesto de renta en Colombia (Cabrera & Sanint, 2023).

Es así como el nuevo artículo 20.3 del Estatuto Tributario establece el concepto de la presencia económica significativa, así como sus criterios de aplicación, los cuales indican cuáles son los contribuyentes que, aunque no cuenten con presencia física, deberán pagar el impuesto sobre la renta en relación a su participación en el mercado nacional. Así mismo, se adicionan los artículos 24 y 408 para que en su contenido pueda ser aplicado en función al nuevo concepto de PES.

En resumidas cuentas, los criterios de aplicación de este nuevo concepto son:

(i) una interacción deliberada con usuarios en Colombia, y (ii) supera un umbral de ingresos respecto de sus operaciones dentro del territorio nacional. Igualmente, se incluye una regla anti-fragmentación, pues las actividades digitales desarrolladas en el país por entidades con vinculación económica son consideradas de forma agregada (Cabrera & Sanint, 2023).

A continuación, se entra en materia respecto a cada elemento de esta nueva normatividad:

### *6.2.1.1. Interacción deliberada y sistemática con clientes colombianos*

El primer elemento, que resulta a todas luces lógico, es que estas personas sin residencia tengan una interacción con clientela colombiana que sea deliberada y sistemática, ya que de lo contrario no se podría hablar de una presencia significativa.

En ese sentido, el párrafo 1 del artículo 20.3 del ET señala que este factor se satisface cuando se cumple alguna de las siguientes dos condiciones, considerando la redacción de una conjunción disyuntiva y no copulativa:

- a. La persona no domiciliada en el país mantiene una interacción o despliegue de mercadeo con 300.000 o más clientes y/o usuarios ubicados en Colombia durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o
- b. Esta última establece la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permite el pago en pesos colombianos (COP) (Cabrera & Sanint, 2023).

En relación al segundo elemento, este

debe necesariamente cumplirse se mide en función de la magnitud de los ingresos con origen en operaciones en Colombia. Así las cosas, para el caso colombiano se entiende que el valor de los ingresos es relevante cuando supera las 31.300 UVT (COP 1.327.495.600 para el año 2023 o USD 265.50040) durante el respectivo año. Ahora bien, este umbral está más o menos en los mismos niveles que se observan en otros Estados, salvo el caso de Kenia, en donde adoptaron un monto bastante bajo (Cabrera & Sanint, 2023).

En este orden de ideas, para que se cumpla con la deliberación y práctica sistemática de la presencia económica significativa de un contribuyente en la economía colombiana, no basta con el cumplimiento de uno o dos factores. Es necesaria la concurrencia de varios factores que en conjunto y debidamente interrelacionados indiquen que la PES se da efectivamente en Colombia por determinadas conductas comerciales que generen rentas, todo lo anterior debidamente registrado conforme lo indique la Ley 2277 de 2022.

También en relación a esta norma como punto favorable al contribuyente, encontramos que se procuró tener presente la ruptura de las barreras formales en la tributación de las personas naturales y jurídicas extranjeras como se describe a continuación: “Para simplificar su tributación, los extranjeros con PES en Colombia, no estarán sujetos a las obligaciones formales aplicables a los residentes fiscales (i.e., facturación electrónica, reportes de información, declaración de retenciones en la fuente, etc.)” (Gómez-Pinzón, 2023).

En otras legislaciones se han señalado una gran cantidad de factores que funcionan como indicadores de la presencia económica significativa de una empresa o persona natural sin presencia física o con actividad completamente digital. Es importante que a la luz del derecho comparado se incluyan factores en la medida de la satisfacción, que permitan esclarecer bien el origen de las rentas generadas en la economía digital. Igualmente, ese esfuerzo se deberá realizar por parte del legislador para efectos de la entrada en vigencia de este tributo a partir del 1.º de enero de 2024.

### C. La publicidad en línea y el nuevo concepto de presencia económica significativa

Para efectos de analizar la aplicación de la presencia económica significativa para la tributación de la publicidad en línea, a continuación, se cita el artículo 20.3 del Estatuto Tributario:

*Artículo 20.3. Tributación por presencia económica significativa en Colombia.* [Nuevo texto Ley 2277 de 2022]. Se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia sobre los ingresos provenientes de la venta de bienes y/o prestación de servicios a favor de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional. La sujeción al impuesto sobre la renta aquí contemplada estará condicionada a las siguientes reglas:

1. Para la comercialización de bienes y/o servicios, se entenderá que una persona no residente o entidad no domiciliada tendrá una presencia económica significativa en Colombia cuando:

1.1. Se mantenga interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional; y

1.2. Durante el año gravable anterior o en el año gravable en curso, hubiere obtenido u obtenga ingresos brutos de treinta y un mil trescientas (31.300) UVT o más por transacciones que involucren venta de bienes con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional.

Como se introdujo y explicó en el primer capítulo del presente trabajo, uno de los elementos fundamentales de la publicidad en línea son los usuarios, puesto que no hay razón de ser de transmitir un mensaje o una idea si no hay un receptor final —que en este caso serían los usuarios que bien tiene en cuenta el concepto de presencia económica significativa— para identificar cuáles son los contribuyentes que se dedican a la publicidad en línea, cuya participación en el mercado nacional amerite el pago del impuesto sobre la renta.

En relación al numeral 1.2 del artículo en cuestión, se evidencia la astucia del legislador al procurar identificar el pago como un medio para identificar el flujo de caja que origina el gravamen; sin embargo, en este punto es indispensable que, así mismo, el legislador resuelva uno de los problemas más debatidos a nivel de derecho comparado en relación con la tributación de la economía digital, el cual es establecer un mecanismo o método idóneo para rastrear el origen de las transacciones netamente digitales.

En materia publicitaria específicamente, es menester no solo identificar el origen del flujo de caja, sino el destinatario final de los datos, ya que muchas veces la participación de terceros en las relaciones económicas en materia de publicidad puede complicar la identificación del o los contribuyentes en una determinada transacción.

A continuación, se cita el artículo 20.3.2 del Estatuto Tributario en lo relacionado a la prestación de servicios de publicidad en línea, para efectos de análisis:

2. Para la prestación de servicios digitales desde el exterior se encuentran sujetos al impuesto sobre la renta, siendo necesario cumplir los numerales anteriores, las personas que presten cualquiera de los siguientes:

2.1. Los servicios de publicidad *online*.

En el artículo 20.3.2 del Estatuto Tributario, el legislador no da pie para interpretaciones ambiguas o vacíos jurídicos en relación con los servicios que se encuentran sujetos al impuesto sobre la renta, sino que directamente los enuncia y los que no alcanzaron a entrar expresamente en el apartado son incluidos cuando en el mismo artículo menciona que este concepto de presencia económica significativa aplica para “2.11.Cualquier otro servicio prestado a través de un mercado digital con destino a usuarios ubicados en el territorio nacional”.

Es así como no cabe duda de que la publicidad en línea en Colombia finalmente tiene un apartado expreso en la normatividad, que permitirá la tributación efectiva de aquellas empresas sin presencia física que hasta este año han venido prestando servicios de publicidad en línea sin la contribución efectiva al fisco del país.

También es menester citar el artículo 20.3.1 del Estatuto Tributario para efectos de este análisis:

*Parágrafo 1.* Para efectos del numeral 1.1. del presente artículo se presume que existe una (s) interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional cuando:

1. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga una interacción o despliegue de mercadeo con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios ubicados en el territorio colombiano durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o

2. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga o establezca la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en pesos colombianos (COP).

En lo relacionado a la interacción deliberada y sistemática en el mercado colombiano, el legislador propuso unos criterios para identificarla, específicamente en relación al número de usuarios con los que el contribuyente interactúe por año gravable y en relación al pago, si la divisa es colombiana. El legislador deberá establecer de la mano de la DIAN y demás entidades proveedoras de información fiscal, los mecanismos o métodos necesarios para verificar que se cumplan con los dos criterios, que permiten determinar que un contribuyente detente efectivamente la interacción *deliberada* y *sistemática* en el mercado colombiano.

Finalmente, se realiza el análisis de los siguientes parágrafos del artículo 20.3 del Estatuto Tributario:

*Parágrafo 6.* El Gobierno Nacional reglamentará las obligaciones de retención y declaración como también los mecanismos de recaudo.

*Parágrafo 7.* Los individuos y personas jurídicas extranjeras con presencia económica significativa en el país, hayan sido o no nombrados gran contribuyente, no estarán sujetas a obligaciones formales, aplicables a los residentes fiscales.

*Parágrafo 8.* Las reglas previstas en este artículo y el artículo 408 del Estatuto Tributario, en relación con la presencia económica significativa, entrarán a regir a partir del primero (1.º) de enero de 2024.

Como ya se mencionó, además de la tarea que tiene el ente legislador en relación a la reglamentación de las obligaciones de retención y los mecanismos de recaudo, es menester facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sin trámites engorrosos y formalidades excesivas, una labor fundamental teniendo en cuenta que las personas naturales y jurídicas sin presencia física que prestan servicios como la publicidad en línea, en su mayoría, son extranjeras.

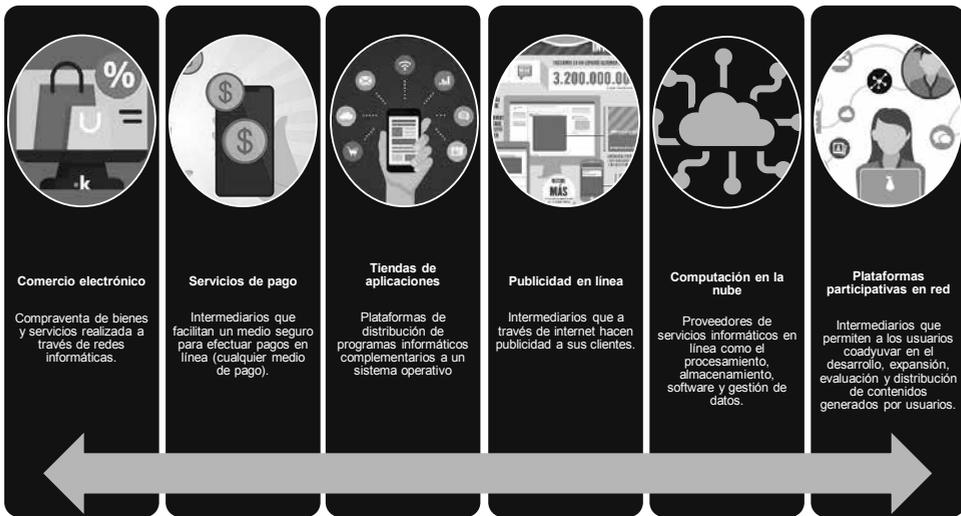
#### **D. Nuevas políticas fiscales sobre la publicidad en línea en América Latina**

Esta tendencia mundial de las empresas trasladando cada vez más su actividad económica a los medios digitales sin presencia física y la demora en establecer un consenso multilateral sobre la adopción de una normativa fiscal que permita adoptar un mínimo de fiscalidad de la economía digital, por parte de los países que están de acuerdo con las propuestas de la OECD, genera una necesidad de adoptar medidas unilaterales a lo largo de los últimos años, los países ven como imperante establecer un recaudo sobre esas rentas.

La economía digital (ED) se traduce en una nueva forma de hacer negocios a través de la tecnología, que desafía la estructura tradicional de la economía y que día a día va ganando mayor terreno en la globalización de las transacciones de bienes y servicios. Tom Godwin, director de Innovación de Zenith Media, señaló de manera acertada que “Uber, la compañía mundial más grande de taxis, no tiene ningún vehículo; Facebook, el gigante de los medios de comunicación, no crea contenidos; Alibaba, el minorista de mayor valor en el mundo, no tiene inventarios; y Airbnb, el mayor proveedor mundial de servicios de hospedaje no tiene propiedades” (Gómez, 2021).

El amplio catálogo de posibilidades con las que cuentan las empresas en la economía digital implica un estudio exhaustivo por parte de los países para establecer los elementos característicos que contribuyan a lograr la tributación de esos modelos de negocio. A continuación, en la figura 3 se presenta una gráfica con los modelos de negocio más comunes en la economía digital.

FIGURA 3. MODELOS DE NEGOCIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL



Fuente: Gómez (2021).

En América Latina encontramos varios ejemplos de países que han iniciado sus esfuerzos por gravar la economía digital desde hace varios años, y otros que actualmente tienen proyectos de ley en trámite para incluir nuevas actividades de esta

El caso de Argentina, al implementar un impuesto directo a los servicios digitales en 2020, el cual grava las actividades de apuestas que se realicen a través de plataformas digitales en el país o desde el país hacia los consumidores extranjeros (KPMG, 2021). De esta manera se obligan a tributar a las empresas que se dediquen a organizar y ofrecer juegos de azar por medio de plataformas digitales, y no solo las dirigidas a los consumidores nacionales sino los extranjeros, teniéndose en cuenta el territorio argentino desde el cual se estén ofreciendo como el lugar de los servidores o desde el que se adquiere el acceso a las plataformas.

En Brasil se adoptó un impuesto indirecto en 2018, el cual “permite que los Estados impongan un IVA estatal (ICMS) a medios digitales como aplicaciones, libros electrónicos, software, juegos. Existe una propuesta para establecer una contribución aplicable a servicios digitales Acto No.131/2020” (KPMG, 2021). Brasil se adelanta a los países de la OCDE para establecer una normativa fiscal unilateral que grava diferentes modelos de renta de la economía digital, en donde se encuentra el comercio de libros electrónicos, la compra de aplicaciones, *software* y juegos *online*. Es interesante que incluyan los juegos *online* en esta categoría, ya que se entra a considerar que hay empresas que ofrecen juegos *online* con descarga y acceso gratuito, pero que dentro del mismo ofrecen la compra de productos que en principio no se encuentran gravados, pero que con esta apertura se empezará a imponer la tributación sobre las rentas derivadas de esas compras.

En Colombia se han hecho avances también en los últimos años sobre la tributación de la economía digital, específicamente con la implementación del impuesto indirecto a los servicios electrónicos o digitales en materia de IVA por medio de:

Concepto de servicios prestados desde el exterior, con vigencia desde el año 2017 y la retención en la fuente de servicios electrónicos o digitales que se encuentra vigente desde el 2019. Con esta normatividad se gravan los servicios que se presten desde el exterior a los colombianos como lo son: los servicios prestados por plataformas digitales, los servicios audiovisuales, servicios de publicidad online, servicios de suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia, suministro de derechos de uso o explotación de intangibles y otros servicios con destino a usuarios ubicados en el país (KPMG, 2021).

Las pocas normas vigentes sobre la materia en Colombia dejan de lado múltiples servicios relacionados con la publicidad en línea, como lo son los servicios de compra y almacenamiento de mensajes publicitarios, servicios de seguimiento de elementos publicitarios digitales, las plataformas de intermediación que ofrecen servicios de publicidad desde Colombia y la venta de inventario publicitario por medio del internet, entre muchos otros servicios y variaciones que se encuentran hoy en día gracias a la reforma tributaria dentro de la normativa fiscal vigente.

Dentro de los países latinoamericanos que han sido ejemplo de la actualización fiscal para la tributación de la economía digital, incluso antes que Colombia, tenemos el caso de Argentina y Paraguay:

Argentina: En el año 2016 esta nación sudamericana adoptó un impuesto indirecto sobre los beneficios generados por los operadores de apuestas online, en donde existe una tarifa del 10 % para los extranjeros registrados y una del 15 % para los que no se registren o estén localizados en un país de baja o nula imposición [...].

Paraguay: Comenzando el 1.º de enero de 2021, se gravan con el impuesto de renta de los no residentes los ingresos antes del IVA obtenidos por prestadores de servicios extranjeros a una tarifa del 15 %. De forma general, quedan cubiertas prestaciones como las apuestas, publicidad en línea, televisión satelital, procesamiento y almacenamiento de datos, entre otros (Cabrera & Ruiz, 2023).

La novedad en Argentina fue la adopción de un impuesto para las apuestas *online*, pues ya se tenía un gravamen para las apuestas que se desarrollaban de manera física. En Colombia también tenemos un impuesto para estas actividades, pero definitivamente el avance para Argentina es que deberán pagar un impuesto indirecto los contribuyentes que realicen actividades de apuestas en medios digitales. En Paraguay se adoptó una medida para gravar la publicidad en línea con el impuesto sobre la renta, demostrando, al igual que el caso colombiano, que se pretende favorecer el presupuesto del país con la potente economía digital en la que cada vez la publicidad tiene más participación económica y modalidades.

## E. Nuevas obligaciones tributarias sobre los servicios de publicidad en línea en la Unión Europea

En los últimos años, la Comisión Europea se ha enfocado en la fiscalidad de la economía virtual procurando adoptar medidas consensuadas entre los Estados miembros, para prevenir la fragmentación de los mercados y manifestar su intención de acogerse a una solución mundial consensuada en el marco de la OCDE. Sin embargo, las medidas de consenso sobre esta materia se han visto retrasadas, por lo que se han adoptado medidas transitorias por parte de algunos países de la UE.

Desde 2017, el Consejo de la Unión Europea se pronunció sobre la importancia de que las normas internacionales en materia tributaria se aplicaran satisfactoriamente tanto para la nueva economía digital como para los sectores tradicionales de la economía. Los esfuerzos por definir la tributación de la economía digital van de la mano de una necesidad de reforzar la cooperación entre los entes de administración tributaria de los Estados miembros de la UE.

Se han propuesto, por parte de los miembros de la UE, la adopción de impuestos provisionales sobre los servicios prestados por medios digitales, caracterizando estas actividades como aquellas cuyos ingresos son procedentes de actividades en las que los usuarios tienen una función principal en la creación y establecimiento del valor de estos servicios). Dentro de estas actividades se encuentran ingresos derivados de:

La venta de publicidad personalizada en línea, las actividades de intermediación digital que permiten interactuar a los usuarios y que facilitan la venta de bienes y servicios entre ellos, la venta de datos generados a partir de información del usuario (Consejo Europeo, 2021).

En la UE se ha identificado la publicidad en línea como una fuente de ingresos cuyo flujo de caja para los prestadores de estos servicios depende de los usuarios que los adquieren. Por ello, fundamentalmente se deberá identificar cada modalidad de la publicidad en línea y el valor de los ingresos que represente cada una para los contribuyentes, para lo cual se deberá trabajar con herramientas que permitan la búsqueda, recepción, organización y revisión de la información que permita identificar los partícipes de estos negocios.

De manera puntual, a continuación, se relacionan los casos de España y Francia, con sus avances por regular la tributación de la economía digital:

*España:* En el 2021, se adoptó una contribución por servicios digitales prestados desde el exterior que cubre: (i) Servicios de publicidad en línea; (ii) venta de publicidad online, y (iii) venta de datos de usuario, considerando una tarifa del 3 % sobre el beneficio bruto [...].

*Francia:* Durante 2020 se creó una contribución digital que alcanzaba: (i) la provisión de una interfaz digital que permita a los usuarios entrar en contacto e interactuar con

otros (“servicios de intermediación”), y (ii) la prestación de servicios a los anunciantes que tengan por objeto mensajes publicitarios dirigidos en una interfaz digital basada en datos recopilados sobre los usuarios y generada a partir de la consulta de dicha interfaz (“servicios de publicidad basados en los datos de los usuarios”), considerando una tarifa del 3 % sobre el beneficio neto. Sin embargo, para efectos de evitar una guerra comercial con los Estados Unidos, la medida fue suspendida por el gobierno francés en 2020, claro que con anterioridad al acuerdo conjunto antes señalado (Cabrera & Sanint, 2023).

España adopta una normatividad bastante avanzada para la tributación de las empresas que prestan publicidad en línea. Se puede decir, con seguridad, que es producto de un exhaustivo análisis previo de los mercados del *e-commerce*, lo que ha permitido que se identifiquen actividades específicas de “servicios de publicidad en línea” y “venta de publicidad en línea”. Esto va muy de la mano con las múltiples alternativas que ha traído consigo la era digital en la prestación de servicios publicitarios. Hay que entender que de la mano de la publicidad viene un estudio de mercado, una identificación de competidores, clasificación de usuarios y demás alternativas que contribuyen a la personalización de los servicios de publicidad.

Cada tipología de prestación de servicios publicitarios, sumado a los factores espacio-temporales de cada región económica, serán indispensables para establecer un margen de valores para cada actividad, información que definitivamente deberá estudiarse por parte de los entes administrativos de Colombia para efectos de dar una aplicación efectiva a la nueva normatividad contemplada en el artículo 20.3 del Estatuto Tributario.

En Francia encontramos el inevitable resultado de los intereses políticos que pueden tener las grandes potencias como Estados Unidos en las decisiones de tributación de la economía digital en otros países. No es desacertado afirmar que Estados Unidos es un país potencia de tecnología y servicios digitales, por lo que es evidente que el gravemente de actividades como:

(ii) la prestación de servicios a los anunciantes que tengan por objeto mensajes publicitarios dirigidos en una interfaz digital basada en datos recopilados sobre los usuarios y generada a partir de la consulta de dicha interfaz (“servicios de publicidad basados en los datos de los usuarios”) (Cabrera & Ruiz, 2023).

Estos gravámenes son un inconveniente para el equilibrio en las cargas tributarias de sus connacionales. Sin embargo, no todo está perdido, pues Francia y los demás Estados miembros están a la espera de que la OCDE finalmente adopte una normativa supranacional unificada en relación a la tributación de la economía digital.

Finalmente, es necesario hacer un especial énfasis en la propuesta de Italia, ya que se adoptó lo que sería necesario en un futuro próximo para Colombia en caso de no haber una definición por parte de la OCDE, lo cual es la creación de un nuevo impuesto digital:

*Italia:* La ley de presupuesto de 2020 creó un impuesto digital, el cual cubre ingresos brutos derivados de: (i) publicidad en una interfaz digital; (ii) interfaz digital multilateral que permite a los usuarios comprar/vender bienes y servicios, y (iii) transmisión de datos de usuario generados a partir del uso de una interfaz digital, considerando una tarifa del 3 %. Ahora, la norma está limitada solamente a grupos con ingresos globales superiores a EUR 750.000.000 pero se requiere que el ingreso con fuente italiana supere los EUR 5.500.000 (Cabrera & Ruiz, 2023).

El impuesto digital italiano abarca todas las actividades que encuentren cabida en la descripción de cada numeral. Concretamente, llama la atención que nuevamente este es otro de los múltiples casos de países que legislan para la tributación de la publicidad en línea y es que estos servicios de publicidad llevan años sin aportar al recaudo de los países donde fungen incluso la mayoría de sus usuarios. En el caso de Italia, este país se adelantó a Colombia al obligar a aquellos prestadores de interfases digitales que permiten la interacción entre usuarios, así como las actividades de transmisión de datos de usuario generados a partir del uso de dichas interfases. Dentro de los prestadores y usuarios más notorios de este tipo de servicios encontramos grandes exponentes del *e-commerce* como Google, Facebook, Instagram, YouTube, Amazon y eBay, entre otros.

De lo anterior, se concluye que la UE, como unidad económica y política, dedicó sus esfuerzos desde 2017 al estudio de la economía digital a profundidad, de ahí que se logran identificar las múltiples posibilidades de prestación de servicios y disposición de plataforma. Una vez revisada esta información y ante la falta de acción por parte de la OCDE, cada país, según su necesidad, reglamentara o no aquellos servicios y actividades que se encontraban ajenas al aporte fiscal y presupuestal.

## Conclusiones

A nivel mundial se ha identificado la necesidad de aprovechar aquellos ingresos que han quedado de lado a causa de la falta de actualización de la normatividad fiscal local e internacional. Este vacío normativo es una situación que Colombia ha empezado a resolver con la reforma tributaria de 2022, con el ánimo de frenar la evasión fiscal y la erosión de la base gravable producto de la prestación de servicios sin presencia física. Los países no pueden permitirse de manera indefinida esta situación y esperar a que la OCDE emita un repertorio unificado en esta materia.

Debido al gran endeudamiento que ha venido registrándose en Colombia desde antes de la pandemia de COVID-19 y el incremento que aconteció a raíz de la misma, la pérdida económica y fiscal han registrado un desequilibrio presupuestal abrupto que bien puede solventarse en parte a través de la nueva normativa fiscal. Esto, sin descartar, eso sí, la implementación en un futuro cercano de un nuevo impuesto digital que contenga la actualización necesaria al nuevo mundo digital.

Para los sistemas tributarios del mundo el reto de la virtualidad no solo consiste en procurar nuevas formas de determinar virtualmente a qué país le tributan las grandes economías digitales, sino en identificar de manera correcta y bien informada las nuevas formas de ingresos que trae consigo el mundo digital y descubrir el valor de los datos personales, entre otros, que una vez identificados promoverán que se establezcan elementos en los tributos más coherentes con la nueva realidad.

Las circunstancias socioeconómicas de cada país permiten que se impongan cargas impositivas diferentes o alternativas, precisamente porque no todos los países ofrecen un avance tecnológico similar. Por lo anterior, estará a disposición del gobierno de cada Estado decidir qué modificaciones o novedades se deben incluir en el portafolio de incentivos y gravámenes para cada actividad económica digital que se llegaren a incluir.

Es necesario ubicar regionalmente los avances en derecho tributario de las naciones, pues permite que cuando se dé aplicación a los conocimientos del derecho comparado se encuentren naciones con economías análogas que hayan implementado impuestos sobre la economía digital y hayan tenido un incremento significativo en su labor de recaudo. En un mundo lleno de información, saber discriminar entre qué sirve y que no es fundamental, más aún cuando se trata de actualizar la normativa para el recaudo público de un Estado.

Es así como los retos de la normatividad fiscal en Colombia sobre la tributación de la publicidad en línea se relacionan directamente con la labor del legislador, el cual tuvo como abre bocas la aprobación de la reforma tributaria de 2022. Y en este aspecto es necesario que el Congreso de la República expida unas directrices y facultades a la DIAN, para que como el ente recaudador contribuya en la reglamentación sobre la manera en la que los contribuyentes deben llevar los registros de la actividad económica realizada. En relación con la interpretación y definición de cada factor de la presencia económica significativa, es indispensable que con este desglose se logre prevenir en gran parte los vacíos legales y ambigüedades a la hora de su aplicación, de manera que se limiten las estrategias de planeación fiscal agresivas y así mismo se obtengan los beneficios fiscales esperados para el país.

La reforma tributaria trajo la iniciativa que tanto le hacía falta a Colombia para incorporar algunas de las nuevas actividades derivadas de la economía digital, que como fuente de ingresos se pretende lograr las metas presupuestales del gobierno en turno. Lo anterior sin olvidar que para lograr un repertorio efectivo de normas fiscales en la materia es necesario establecer la implementación de un impuesto digital que se centre exclusivamente en las múltiples posibilidades económicas que trae la era digital, así como su creciente valorización.

## Referencias

Arintass. (2018). Nueva definición de establecimiento permanente digital. *Tributación de la economía digital*. <https://www.arintass.es/establecimiento-permanente-digital/>

- 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), 167-215.
- Branch. (2021). *Digital 2021 Global Overview Report. Estadísticas de la situación digital de Colombia en el 2020-2021*. <https://branch.com.co/estadisticas-de-la-situacion-digital-de-colombia-en-el-2020-2021/>
- Cabrera, O. S. (2017). Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal*, (10), 85-101.
- Cabrera, O. S. (2018). El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 79, 133-187.
- Cabrera, O. S. (2021a). El impacto del COVID-19 sobre las reglas de residencia fiscal de individuos y compañías: Una aproximación desde la óptica latinoamericana. *Revista de Administración Tributaria CIAT*, (48), 21-44.
- Cabrera, O. S. (2021b). La tributación de la economía digital en el impuesto de renta de Colombia: ¿Un camino hacia una propuesta urgente de cambio? <https://taxlatam.com/noticias/la-tributacion-de-la-economia-digital-en-colombia/>
- Cabrera, O. S. (2022a). La residencia fiscal de las entidades jurídicas en el sistema tributario colombiano. *Revista Derecho Fiscal*, (20), 151-208.
- Cabrera, O. S. (2022b). La presencia económica significativa: Aspectos generales y falencias. *Revista Legis*, (234).
- Cabrera, O. S., & Sanint, L. S. (2023). La presencia económica significativa: ¿una rebeldía de Colombia al Pilar I de BEPS 2.0? *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, (30).
- Cámara Colombiana de Comercio Electrónico. (2020). *Informe de transacciones digitales en Colombia 2016-2019*. Cámara Colombiana de Comercio Electrónico.
- Castells, M. (2001). *La galaxia internet*. Plaza & Janes Editores.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [Cepal]. (2020). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe*. Cepal.

- Consejo Europeo. (2021). *Fiscalidad digital*. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/>
- Elejalde, L. L. (2 de agosto de 2021). IVA a compras digitales enfrenta a las plataformas y al comercio local. <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria/iva-a-compras-digitales-enfrenta-a-las-plataformas-y-el-comercio-local-554686>
- Espinel, J. M. (2023). *Presencia económica significativa en Colombia*. <https://lexir.co/2022/12/22/presencia-economica-significativa-en-colombia/>
- Gómez-Pinzón. (13 de febrero de 2023). Presencia económica significativa, ¿impuesto a los servicios digitales en Colombia? <https://gomezpinzon.com/presencia-economica-significativa-impuesto-a-los-servicios-digitales-en-colombia/>
- Gómez, H. J. (2021). Tributación de la economía digital: ¿acuerdo global o imposición local? *Banca & Economía*, (1292). [https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/2021/08/1292\\_BE.pdf](https://www.asobancaria.com/wp-content/uploads/2021/08/1292_BE.pdf)
- González, M. B. (2014). Internet, ¿una puerta abierta a la publicidad? *Revista Icono*, 1(3), 4.
- KPMG. (2021). Taxation of the digitalized economy. <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos [OECD]. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos [OECD]. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation—Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- Ortiz, D. (1.º de agosto de 2019). Las 10 características de la publicidad. <https://www.cyberclick.es/numerical-blog/caracteristicas-de-la-publicidad>
- Rey Fuentes, J., Ramos Serrano, M., & Pineda Cachero, A. (2008). *Publicidad y sociedad: Un viaje de ida y vuelta*. Comunicación Social Ediciones y Publicaciones.
- Universidad Eafit. (s. f.). Residencia fiscal en Colombia. *Consultorio Contable*. <https://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/T%20Residencia%20fiscal%20en%20colombia.pdf>

Usa.gov en español. (7 de octubre de 2021). Naturalización y ciudadanía. <https://www.usa.gov/espanol/naturalizacion>

### *Jurisprudencia*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021). Concepto 00184 de 2021.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2014). Oficio 057318 del 3 de octubre de 2014.

### *Normatividad*

Congreso de la República. (2012). Ley 1607 de 2012.

Congreso de la República. (2022). Ley 2277 de 2022.

Presidencia de la República. (1989). Decreto 624 de 1989.

Artículo recibido el 15 de octubre de 2023.

Aprobado por par 1 el 15 de noviembre de 2023.

Aprobado por par 2 el 26 de febrero de 2024.

Para citar este artículo: Gamboa Pérez, K. T. . (2024). Tributación de las empresas que prestan publicidad en línea en Colombia: ¿es este el momento de un impuesto digital? *Revista de Derecho Fiscal*, (25).