



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Quimbayo Díaz, Paola Andrea
Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas
Revista de derecho fiscal, núm. 20, 2022, pp. 297-324
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.09>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684372883010>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas

Direct Taxation of the digital services: Proposals and expectations

Tributação direta de serviços digitais: propostas e expectativas

PAOLA ANDREA QUIMBAYO DÍAZ*

* Profesional en Relaciones Internacionales; abogada especialista en Derecho Tributario Nacional y en Derecho Tributario Internacional, Universidad Externado de Colombia, Bogotá (Colombia). paolaquimbayodiaz@gmail.com
/ <https://orcid.org/0000-0002-6153-1476>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.09>

Resumen

Desde hace varios años, los servicios digitales se han convertido en una prioridad en la tributación internacional. Hoy, el controvertido asunto se ha intensificado por cuenta de la pandemia del covid-19, sin embargo, a pesar de los inmensos esfuerzos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por llegar a un consenso sobre la mejor forma de establecer reglas fiscales que regulen la fiscalidad de los ingresos generados por la prestación de servicios digitales, los cuales ponen en jaque los conceptos clásicos de la fuente y del establecimiento permanente, muchos países han optado por tomar medidas unilaterales. Dicho esto, en este trabajo se pretende abordar toda la temática desde las propuestas presentadas por la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el análisis de los pros y contras de los impuestos digitales implementados por diversos países, así como las alternativas para Colombia.

Palabras clave: economía digital; establecimiento permanente; impuesto de renta; OCDE; BEPS.

Abstract

For several years now, digital services have become a priority in international taxation. Today, the controversial issue has escalated due to pandemic. Despite the immense efforts of the OECD to reach a consensus on the best way to establish fiscal rules that regulate the taxation of income generated by the provision of digital services, many countries have chosen to take unilateral measures. This work aims to address the entire issue from the proposals presented by the OECD, the UN and the analysis of the pros and cons of digital taxes implemented by various countries, as well as the alternatives for Colombia.

Key words: Digital economy; permanent establishment; value added tax; corporate tax; beps.

Resumo

Por vários anos os serviços digitais tornaram-se uma prioridade na tributação internacional. Hoje, o controverso assunto intensificou-se por conta da pandemia do Covid-19, porém, apesar dos imensos esforços da OCDE para chegar a um consenso sobre a melhor forma de estabelecer regras fiscais que regulem a tributação da renda, que comprometem os conceitos clássicos de origem e estabelecimento permanente, muitos países optaram por adotar medidas unilaterais. Disto isto, neste trabalho pretende-se abordar toda a temática desde as propostas apresentadas pela OCDE, ONU o análise dos prós os

contras dos impuestos digitais implementados por vários países, como as alternativas para a Colômbia.

Palavras-chave: Economía digital; establecimiento permanente; impuesto de renda; OCDE; BEPS.

Introducción

La economía digital ha ido ganando espacio en la economía global y hoy representa un nuevo reto en la tributación internacional, un desafío sin precedentes que requiere ser regulado en consenso entre los países en el mundo. Así, desde hace un tiempo, los países empezaron a ver cómo las empresas multinacionales como Google, Amazon, Facebook, entre otras, están obteniendo ingresos por servicios digitales prestados a usuarios ubicados en diferentes naciones del mundo, pero los tributan en otras jurisdicciones, sin dejar beneficios para los países de la fuente donde se encuentran los consumidores.

Ante la falta de consenso internacional para la revisión de las normas tributarias vigentes, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como parte del trabajo en curso del Marco Inclusivo sobre BEPS (Base Erosión and Profit Shifting) (base imponible y traslado de beneficios), desde enero de 2019 ha invitado a las partes interesadas y a los 137 países miembros a una consulta pública sobre las soluciones a los desafíos tributarios que surgen de la digitalización de la economía, para analizar las propuestas que involucran dos pilares: i) un pilar que se centra en la asignación de derechos tributarios y ii) uno que se refiere a la implementación de la regla GloBE, que es un estándar mínimo de tributación para empresas multinacionales. El 31 de mayo de 2019, la OCDE publicó el programa de trabajo para alcanzar un nuevo acuerdo global a fin de gravar a las empresas multinacionales, con el cual se espera presentar una recomendación sobre los elementos centrales de la solución a largo plazo al Marco Inclusivo BEPS, inicialmente para finales de 2020, pero con la pandemia mundial se retrasó para 2021¹.

Por su parte, el subcomité de asuntos fiscales de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), desde el año 2020 ha estado trabajando en la implementación de un artículo que se incluiría en el Modelo de Convención de Doble Imposición de la ONU, cuyo fin es ampliar los derechos tributarios de los Estados en los que se prestan servicios digitales automatizados.

Sin embargo, mientras se alcanza un consenso internacional, ciertos países han optado por la imposición unilateral. De esta manera, Francia sancionó desde el año 2019 un impuesto sobre servicios digitales, seguido de otros países europeos como Italia (vigencia enero 2020), España (vigencia 2020), Reino Unido (abril 2020), entre otros, e incluso países en América Latina como Chile y Brasil, que han tomado la vanguardia.

1 Para la fecha de recepción del artículo aún no se había dado este planteamiento.

Así las cosas, la tendencia actual es la implementación de impuestos o gravámenes a los servicios digitales a nivel interno o local, mientras la OCDE y la Comisión para Asuntos Tributarios Internacionales de la ONU trabajan en propuestas viables para gravar a las multinacionales por la prestación de servicios digitales, que permitan una mayor equidad y sostenibilidad fiscal en todos los países.

I. La economía digital: descripción y cuantificación

La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) (*software, hardware* y servicios TIC), la red de actividades económicas y sociales facilitadas por internet, la computación en la nube y las redes sociales y de sensores remotos (Cepal, 2013).

Contextualizando lo expresado, el comercio electrónico se puede definir como cualquier forma de transacción comercial, en la cual las partes acuerdan un precio, cosa y modo de entrega, por medio de dispositivos electrónicos (Rincón, 2020). Existen diferentes modalidades de *e-commerce*, como son el B2B, consistente en transacciones entre empresas, B2C de empresario a consumidor, C2C de consumidor a consumidor y G2B de gobierno a empresario (Rincón, 2020).

Ahora bien, la economía digital ha adquirido una importancia con un alcance internacional que hoy registra números abrumadores, principalmente debido a los crecientes usuarios de internet y la diversificación de sus usos. Al respecto, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) estima que las ventas del comercio electrónico mundial se incrementaron un 13 % en 2017, hasta alcanzar los 29 billones de dólares (36 % del PIB mundial), y que el número de compradores en línea alcanzó los 1.300 millones, o una cuarta parte de la población mundial (UNCTAD, 2019a).

En el informe de 2019, la UNCTAD concluyó que las estimaciones del volumen de la economía digital oscilan entre el 4,5 y el 15,5 % del producto interno bruto (PIB) mundial. En cuanto al valor añadido generado en el sector de las TIC, Estados Unidos y China representan en conjunto casi el 40 % del total mundial (UNCTAD, 2019b).

La revolución digital ha generado una enorme riqueza en un tiempo muy corto; siete de las ocho principales compañías del mundo por capitalización de mercado utilizan modelos de negocio basados en plataformas. Por ejemplo, Google acapara alrededor del 90 % del mercado de búsquedas en Internet. Facebook representa dos tercios del mercado mundial de los medios sociales y es la principal plataforma de medios sociales en más del 90 % de las economías del mundo. Amazon presume de tener una cuota de casi el 40 % de las ventas minoristas en línea del mundo (UNCTAD, 2019b).

A nivel de América Latina, según cifras del Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico (ILCE), en 2019 el PIB de la región se digitalizó en más del 50 % (ILCE, 2019). Por su parte, en Colombia, en una investigación que entregó Blacksip se evidencia que las transacciones digitales representaron el 8,5 % del PIB para 2018 (Blacksip, 2019).

A. Efectos de la pandemia de covid 19 en el e-commerce

Históricamente, hemos sido testigos de la inminente evolución de la humanidad que se suscita a partir de los eventos catastróficos más adversos como en el caso de los grandes avances tecnológicos durante la Segunda Guerra Mundial del siglo xx. Hoy en día, se trata de la rápida aceleración en la adopción de prácticas de *e-commerce* a raíz de las medidas sanitarias impuestas por el covid-19.

De acuerdo con un informe de la OCDE sobre el impacto del coronavirus publicado en octubre de 2020, a pesar de las persistentes diferencias entre países, la crisis de covid-19 ha ampliado el alcance del comercio electrónico, incluso a través de nuevas empresas, segmentos de consumidores (personas mayores) y productos (como comestibles) en todos los países. Por ejemplo, las estimaciones sugieren que los pedidos en línea aumentaron en varias regiones durante la primera mitad de 2020, incluidas Europa, América del Norte y Asia-Pacífico (OCDE, 2020b).

Una encuesta global de consumidores que mide la adopción de actividades digitales y de bajo contacto durante la crisis de covid-19 por McKinsey sugiere, además, que los nuevos usuarios impulsaron más del 50% del aumento en las compras de comestibles en línea (Brasil y Sudáfrica), los domicilios en los restaurantes (Francia, Alemania, Italia, Sudáfrica, Reino Unido y Estados Unidos) u otras tiendas (Italia, Sudáfrica, Reino Unido, Estados Unidos) (McKinsey, 2020).

Como se observa, la crisis del covid-19 aceleró la expansión del comercio electrónico hacia nuevas empresas, clientes y tipos de productos. Si bien algunos cambios en la demanda pueden ser temporales, es probable que otros tengan efectos duraderos. La evidencia anecdótica del brote de SARS en 2002 y 2003 sugiere que la epidemia ha sido un impulsor de la transformación digital del comercio minorista chino (OCDE, 2020c).

En el contexto nacional, según el informe del Ministerio de las TIC y la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (CCCE), entre abril y junio el *e-commerce* se incrementó en un 65% cuando estaba iniciando la cuarentena, pero entre julio y agosto se presentó una caída del 19% en las ventas junto con la flexibilización de las restricciones (CCCE, 2020). Lo que evidencia que la irrupción del coronavirus ha servido de potente catalizador en el desarrollo de prácticas de *e-commerce* en la economía colombiana.

II. Dificultades de la tributación directa en la economía digital

A. Concepto de la residencia fiscal y criterio de la fuente y sus conflictos en la economía digital

En palabras de Héctor Villegas:

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su

competencia tributaria espacial [...]. En otras palabras, la potestad tributaria comporta el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica su finalidad de atender necesidades públicas. (1999)

En el contexto internacional, los dos principios básicos de asignación impositiva para que un Estado pueda ejercer la potestad tributaria se basan en la residencia y la fuente. En relación con el principio de la fuente, también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, el individuo está obligado a tributar en el Estado de la fuente productora, es decir, donde la fuente de la renta está ubicada o en el Estado donde se encuentran y usan los factores de producción (López, 2010). El principio de la residencia le da la potestad a la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas (Lang, 2008).

Ahora bien, el desarrollo del comercio electrónico, especialmente de las operaciones *cross border* o extrafrontera, ha planteado un reto para la fiscalidad internacional. Los criterios tradicionales de sujeción o nexo (residencia y fuente) terminan siendo obsoletos ante las nuevas interacciones digitales, principalmente el de la fuente. Así, en el pasado era habitual que un grupo multinacional estableciese una filial en cada país en el que operaba con el fin de administrar los negocios del grupo en ese país. Pero hoy en día, gracias a la transición de la economía de servicios y productos digitales, las empresas han adoptado modelos de negocio globales que centralizan las funciones a nivel regional o mundial, y ya no país por país (OCDE, 2014).

En consecuencia, desde la perspectiva tributaria, uno de los principales conflictos que surgen del comercio electrónico es el relativo a la determinación de la fuente u origen del ingreso cuando no hay certeza acerca de la localización del prestador del servicio. Por ejemplo, un vendedor o prestador de servicios realiza una transacción de bienes o servicios *online* desde cualquier lugar del mundo. En el ámbito fiscal, esta circunstancia no permite establecer el Estado donde se tendrán que someter a gravamen las rentas derivadas del ejercicio de tal actividad (Rivas, 2018).

Como lo indica el análisis del impuesto GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon) en América Latina, publicado el 15 de mayo de 2020 por el Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica (Celag) (2020), mediante diversas prácticas las multinacionales trasladan sus beneficios a “guaridas fiscales” y así evaden y eluden impuestos, pagando globalmente un porcentaje bajo de sus ingresos. Además, no pagan impuestos en países donde no tienen presencia física, aun cuando tienen millones de usuarios que contribuyen a la creación de valor.

La Acción 1 del Plan de acción contra la erosión de la BEPS² pretendió abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Dirigentes políticos, medios de comunicación y la

2 De acuerdo con la OCDE, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos

sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica (OCDE, 2014). Posteriormente, mediante el *Interim report* de 2018, la OCDE realizó un análisis de los modelos de negocios en el contexto de la digitalización y los retos tributarios que representan, la cual luego derivó en la propuesta a las soluciones a la tributación de la economía digital a través de dos pilares (*Policy note* de 2019), que se desarrollan ampliamente en una declaración sobre el enfoque de estos para abordar los desafíos fiscales en el marco del llamado proyecto BEPS 2.0, publicados en enero de 2020 y nuevamente en el mes de octubre del mismo año³. Estos documentos describen el progreso obtenido e identifican áreas clave en las que se continuará trabajando a través de consultas y comentarios para lograr un consenso para fines de 2021.

B. Concepto de establecimiento permanente

Aunado a lo anterior, la cuestión se centra en definir las operaciones del comercio electrónico que implican la existencia de un establecimiento permanente desde los principios de sujeción o nexos de los hechos económicos a un Estado de la fuente o la residencia.

El establecimiento permanente es un concepto antiguo adaptado por Prusia desde el siglo XIX, que hoy ha evolucionado a un concepto tributario especial usado a su vez como un dispositivo para el sometimiento impositivo territorial de las sucursales, oficinas de representación o figuras de negocios semejantes sin incorporación, separadas geográficamente de su casa central y que intervienen de manera significativa en la explotación del mercado local (Cabrera, 2016).

En otras palabras, el establecimiento permanente puede entenderse como un esfuerzo de los países por ampliar su potestad tributaria a los extranjeros (Albán, 2003). Dicho esto, cuando un residente obtiene una renta activa en otro Estado a través de un EP, el Estado de la fuente podrá gravar los ingresos que le sean imputables o atribuibles según lo señalan las guías del *Authorized Approach* de la OCDE.

En el ámbito del derecho tributario internacional, el concepto de EP ha sido incorporado como un medio para establecer el reparto de la potestad tributaria, principalmente de rentas activas, entre los Estados contratantes del acuerdo con el fin de evitar dobles imposiciones tributarias internacionales (Cabrera, 2018).

nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, lo que deriva en una escasa o nula renta sobre sociedad.

3 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One and Two Blueprint.

Por lo anterior, el EP está definido en los modelos genéricos de los convenios tributarios de la OCDE, las Naciones Unidas y en el arquetipo de Estados Unidos, haciéndose extensivo en la gran mayoría de los convenios de doble imposición. En el modelo de la OCDE se encuentra definido en los siguientes términos: “a efectos de este convenio la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

Ahora, siguiendo los lineamientos internacionales, en el ámbito doméstico el EP fue introducido con la reforma tributaria aprobada mediante la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, normatividad fiscal que acoge de manera expresa al no residente que opera con un EP como un sujeto pasivo de tributos, aunque anteriormente ya había sido implementado con el convenio de doble imposición (CDI) celebrado con España (Ley 1082 de 2006).

Según el artículo 20-1 del Estatuto Tributario (ET), el EP está definido como un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad u otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, realiza toda o parte de su actividad en el país. A su turno, el artículo 1.2.1.3.5 del Decreto 1625 de 2016, inspirando en los requisitos establecidos en el MOCDE⁴, establece que se considera un EP si cumple con: a) la existencia de un lugar de negocios en Colombia; 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; y c) que a través de dicho lugar fijo de negocios una empresa extranjera realice toda o parte de su actividad.

De lo anterior se desprende que la constatación de un lugar fijo de negocios físico ha sido el criterio orientador a la hora de definir la existencia de un EP en determinada jurisdicción, además de otros elementos como la fijeza del lugar de negocios y de carácter subjetivo como el grado de permanencia y el derecho de disposición (Cabrera, 2016).

No obstante, para fines de la determinación del EP en la economía digital el criterio físico del lugar de negocios ha perdido validez, por lo que se ha hecho necesario reconsiderar el concepto y adecuarlo a las nuevas realidades de las operaciones tecnológicas en las que, como señalábamos, no se requiere de una presencia física en las jurisdicciones donde se prestan los servicios.

Así las cosas, la atención se centra en la posibilidad de adaptar este concepto clásico de la fiscalidad internacional al contexto de las transacciones comerciales electrónicas, poniendo especial atención en la posibilidad de considerar como EP una página web o el servidor que alberga la misma. El problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un EP, o, siguiendo la definición expuesta anteriormente, pudieran considerarse un “lugar fijo de actividad” a través del que se desarrolla la actividad de la empresa (Rivas, 2018).

En el Plan preliminar del Pilar 1, de octubre de 2020, la OCDE manifestó que la globalización y la digitalización han desafiado características fundamentales del sistema internacional del impuesto sobre la renta, como las nociones tradicionales de EP y el principio

4 Artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE.

de plena competencia, lo que a su vez ha reforzado la presión política y el imperativo de abordar el problema.

Desde el panorama judicial, recientemente, el Consejo de Estado de Francia⁵ abordó el controvertido asunto del EP de agencia en las actividades de la economía digital a la luz de los convenios de doble imposición. En este caso, Valueclick International, una empresa irlandesa dedicada a prestar servicios de *marketing* y publicidad digital, contrató con una empresa vinculada francesa para que le prestara a la primera los servicios de asistencia de *marketing* y servicios de gestión continua y de apoyo administrativo. A cambio, la empresa irlandesa le reembolsaría a la francesa sus costos y un “fee” (tarifa) equivalente al 8% del monto de esos costos.

Inicialmente, la administración francesa consideró que la empresa irlandesa ejercía una actividad imponible en Francia a través de un EP que actuaba como agencia dependiente y, en consecuencia, la empresa irlandesa estaba sujeta al impuesto de sociedades en Francia, situación que fue llevada a la vía jurisprudencial. Tras un análisis, en segunda instancia la sala del Consejo de Estado francés señaló que, en virtud del tratado tributario francés-irlandés, se debe considerar que una empresa francesa ejerce poderes de agente dependiente incluso si no celebra formalmente contratos a nombre de una compañía irlandesa, pero si habitualmente realiza transacciones con dicha empresa. Tal interpretación es consistente con los párrafos 32.1 y 33 de los comentarios a la Convención Modelo de la OCDE emitidos el 28 de enero de 2003 y el 15 de julio de 2005.

En consecuencia, la sala concluyó que, si bien la empresa irlandesa estableció el modelo para los contratos con los anunciantes y las condiciones generales de precios, la empresa francesa era responsable de decidir si se celebraban los contratos, así como de realizar todas las tareas necesarias para su celebración. Así las cosas, dictaminó que Valueclick International tenía un EP en Francia y, por tanto, estaba sujeta al impuesto sobre la renta de sociedades francés.

Como se observa, el vacío conceptual que supone la definición del establecimiento permanente ante las nuevas realidades ha penetrado las instancias judiciales en diversas jurisdicciones del mundo.

III. Evolución del impuesto de renta en la economía digital

A. *Propuestas bajo la OCDE. Acción 1 del proyecto BEPS “desafíos de la economía digital”*

La velocidad de la innovación tecnológica y los desafíos que representa en la política fiscal internacional han sido una prioridad internacional durante varios años, con el compromiso de ofrecer una solución basada en el consenso. Estos desafíos fiscales se identificaron por primera vez como una de las principales áreas de enfoque del Proyecto BEPS

5 Consejo de Estado de Francia. Sentencia 420174 del 20 de noviembre de 2020.

de la OCDE/G20, lo que dio lugar al Informe de la Acción 1 de BEPS de 2015 (OCDE, 2015). Desde entonces, los 137 miembros del Marco Inclusivo han trabajado en una solución global basada en un enfoque de dos pilares (OCDE, 2019b).

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL PILAR 1

El Pilar 1 se centra en nuevos nexos y reglas de asignación de beneficios para garantizar que, en una era cada vez más digital, la asignación de los derechos fiscales ya no se circunscribe exclusivamente a la presencia física (OCDE, 2019b). En este contexto, amplía los derechos tributarios de las jurisdicciones de mercado donde existe una participación sostenida de una empresa a través de actividades dirigidas de forma remota a esa jurisdicción.

De acuerdo con el esquema, los elementos clave del Pilar 1 pueden agruparse en tres componentes: un nuevo derecho impositivo para las jurisdicciones de mercado sobre una parte de la ganancia residual calculada a nivel de grupo de MNE (monto A); un rendimiento fijo para determinadas actividades básicas de comercialización y distribución que tienen lugar físicamente en una jurisdicción de mercado, de acuerdo con el ALP (monto B); y procesos para mejorar la certeza fiscal a través de mecanismos efectivos de prevención y resolución de disputas en caso de desacuerdos sobre los montos de las ganancias asignadas a las jurisdicciones del mercado (OCDE, 2019c).

Si bien el trabajo técnico sobre los componentes básicos del Pilar 1 está muy avanzado, los miembros han reconocido que hay una serie de cuestiones que solo se pueden resolver mediante decisiones políticas entre las que se incluye el alcance, pues no se ha llegado a un acuerdo sobre si los que consideran que el Pilar 1 se debe enfocar en los negocios “digitales” y aquellos que insisten en abarcar un ámbito más amplio de actividades (OCDE, 2020d).

Por otro lado, el 3 de diciembre de 2019, el secretario del Tesoro de Estados Unidos, Steven Mnuchin, envió una carta al secretario general de la OCDE, Ángel Gurría, en la que proponía que el Pilar 1 se implementara sobre la base de un “puerto seguro” (*safe harbor*), lo que permitiría a un grupo multinacional elegir a nivel mundial estar sujeto a este Pilar. Un puerto seguro plantea que los grupos que ya asignan ganancias a la jurisdicción en la que realizan actividades no pagarían el monto A ni aplicarían el mecanismo para eliminar la doble imposición y, por tanto, permanecerían sujetos a las reglas actuales, es decir, que solo se pagaría el monto A en caso de que el grupo no deje ganancias bajo el concepto de plena competencia⁶.

Esta propuesta, tal y como respondió el secretario de la OCDE, retrasaría el consenso avanzado hasta el momento, y aunque Estados Unidos no ha profundizado mucho en cómo funcionaría dicha proposición, superficialmente parecería permitir que la multinacional pueda escoger un enfoque para asignar sus impuestos, lo que podría contradecir el

6 Carta del entonces secretario de la OCDE, Ángel Gurría, al honorable Steven Mnuchin, secretario del Tesoro de Estados Unidos.

objetivo del Pilar 1, el cual busca otorgar más derechos impositivos a las jurisdicciones del mercado donde las empresas tienen usuarios o consumidores a través de nuevas reglas sobre nexos.

Aunado a lo anterior, de acuerdo con el documento preliminar del Pilar 1, los próximos pasos en la implementación requerirán más trabajo en la convención multilateral, como los elementos centrales de las reglas sobre la determinación del monto A y la eliminación de la doble imposición, que deberán implementarse en la convención multilateral.

De otro lado, entre los próximos pasos debe establecerse la eliminación de las medidas unilaterales pertinentes y cualquier marco de transición para hacerlo. Lo anterior dado que, de mantenerse las reglas paralelas, podrían surgir contradicciones en la tributación de los grupos multinacionales, razón por la cual los miembros del Marco Inclusivo se han comprometido a retirar las medidas unilaterales para adoptar el acuerdo general.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL PILAR 2

Bajo el Pilar 2, el Marco Inclusivo acordó explorar un enfoque que se centre en los desafíos restantes de BEPS y proponga una solución sistemática para garantizar que todas las empresas que operan a nivel internacional paguen un nivel mínimo de impuestos independientemente de dónde se encuentre la sede o las jurisdicciones en las que operan.

En diciembre de 2019 se realizó una consulta pública que recibió más de 150 presentaciones escritas, llegando a más de 1.300 páginas enviadas por una amplia gama de empresas, grupos industriales, profesionales del derecho y la contabilidad, y organizaciones no gubernamentales (ONG), que aportaron una contribución fundamental al diseño de muchos de los aspectos de Pilar 2.

La propuesta se desarrolla a través de dos reglas inicialmente:

1. Una regla de inclusión de ingresos que gravaría los ingresos de una sucursal extranjera o entidad controlada si ese ingreso estaba sujeto a impuestos a una tasa efectiva inferior a una tarifa mínima.
2. Un impuesto sobre los pagos que erosionan la base que operaría mediante la negación de una deducción o imposición de impuestos basados en la fuente (incluida la retención de impuestos), junto con los cambios necesarios a los tratados de doble imposición para ciertos pagos, a menos que ese pago estuviera sujeto a impuestos a una tasa mínima o superior (OCDE, 2020d).

La regla de inclusión de ingresos (Income Inclusion Rule - IIR) operaría como un impuesto mínimo al requerir tener en cuenta una parte proporcional de los ingresos de una corporación si dichos ingresos no estaban sujetos a una tasa impositiva efectiva superior a un mínimo. Esta regla podría complementar las reglas de las entidades controladas en el exterior (Controlled Foreign Corporation – CFC) de una jurisdicción. La segunda regla (Undertaxed

Payments Rule - UTPR) es secundaria y solo se aplica cuando una entidad constituyente aún no está sujeta a un IIR (OCDE, 2020d).

De esta manera, se reduce el incentivo para asignar rendimientos a otras jurisdicciones o poner en marcha estructuras de planificación que transfieran las ganancias a las entidades del grupo que tributan a tipo impositivo efectivo por debajo del tipo mínimo.

Estas normas se aplican a los negocios que cumplen o superan un umbral de ingresos brutos anuales de 750 millones de euros (OCDE, 2018a) de los grupos multinacionales y sus entidades constitutivas dentro del grupo consolidado bajo las normas de contabilidad financiera aplicables⁷.

Las reglas, además, excluyen ciertas entidades matrices, incluidos los fondos de inversión y de pensiones, entidades gubernamentales tales como fondos del Estado y organismos internacionales y sin fines de lucro, que normalmente se benefician de una exclusión o exención de impuestos según la legislación fiscal nacional aplicable.

La Regla de sujeción a tributación (Subject to Tax Rule - STTR) complementa las anteriores; se enfoca en los riesgos para los países de origen que plantean las estructuras BEPS, relacionados con los pagos intragrupo que toman ventaja de las bajas tasas nominales de impuestos en la jurisdicción del beneficiario contratante (OCDE, 2019b). Asimismo, la regla de conversión (SOR, por sus siglas en inglés) funciona como una norma complementaria al eliminar los obstáculos de los tratados para su aplicación cuando un tratado obliga a un Estado contratante a utilizar el método de exención.

En resumen, el Pilar 2 se lleva a cabo a través de cuatro elementos o reglas, como se observa en la figura 1.

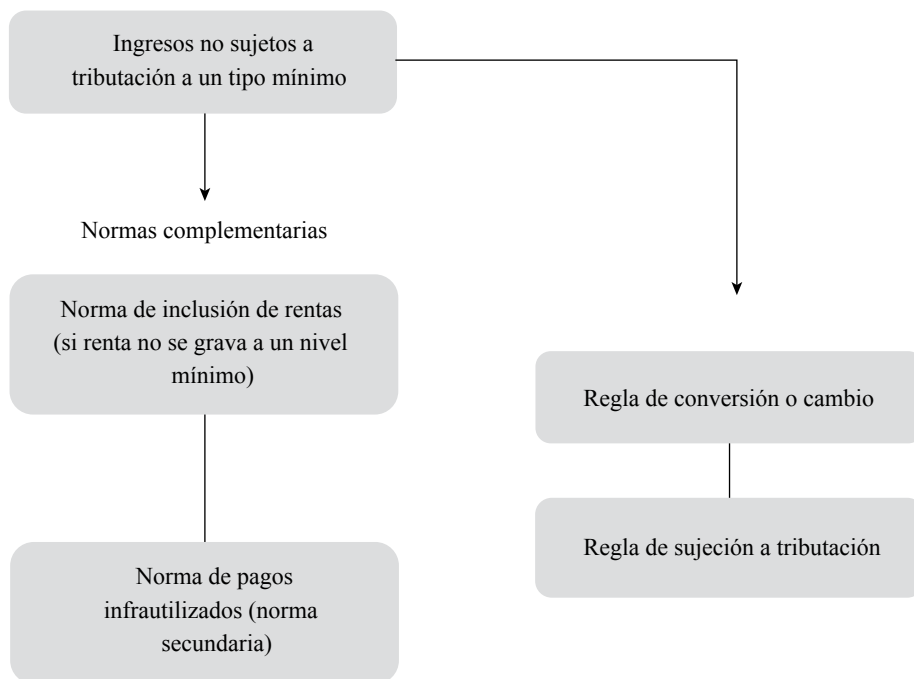
Ahora bien, de acuerdo con el documento preliminar del Pilar 2, de octubre de 2020, como siguiente paso y para garantizar la coordinación de las normas y aumentar la certeza fiscal, el Marco Inclusivo sobre BEPS desarrollará un proceso de revisión multilateral y explorará el uso de una convención multilateral que podría incluir los aspectos clave del Pilar 2. De otro lado, el mismo documento concluye que durante 2021 se deberá hacer seguimiento al uso de reglas de consolidación contable para determinar el alcance, las definiciones de los informes país por país (CbCR), la lista de entidades excluidas, el uso de los estándares de contabilidad financiera de la matriz, el orden de reglas, entre otros.

Así las cosas, es claro que aún queda mucho trabajo por realizar que requiere del acuerdo político de todos los miembros del Marco Inclusivo. Uno de los temas más álgidos es el uso de los estados financieros consolidados, en lugar del uso a nivel de entidad local, lo que reduce los costos y la complejidad de tener que volver a calcular los ingresos y las ganancias de cada miembro extranjero del grupo de acuerdo con las reglas contables de los impuestos nacionales. Sin embargo, no se especifica qué principios contables deben

7 Tanto el IIR como el UTPR utilizan una base impositiva común. La determinación de la base comienza con las cuentas financieras preparadas bajo la norma contable utilizada por la matriz del Grupo MNE para preparar sus estados financieros consolidados. Esta debe ser NIIF u otra contabilidad aceptable.

utilizarse, si los de Estados Unidos, International Reporting Financial Standards (IFRS) o las normas locales de la matriz.

FIGURA 1.



Fuente: OCDE (2019).

Adicionalmente, no es del todo clara la forma de interacción de las normas. El diseño del Pilar 2 tiene el IIR como regla principal con el UTPR como norma secundaria. Ambas usan las mismas reglas para determinar ingresos, pero la primacía del IIR está impulsada en gran medida por la simplicidad y los menores costos de cumplimiento, no obstante, el orden de la aplicación con las reglas complementarias y el Pilar 1 es incierto.

La pandemia de covid-19 impidió la comunicación entre las partes interesadas, retrasando un consenso político sobre los pilares 1 y 2 hasta 2021. Mientras tanto, se llevó a cabo una consulta pública sobre los últimos desarrollos del Pilar 1 y del Pilar 2 que se discutió en reunión virtual de los días 14 y 15 de enero de 2021.

B. Propuesta de la ONU

La ONU también está proponiendo una solución a la tributación de las grandes plataformas digitales a través de la inclusión de un nuevo artículo que tiene como fin ampliar los derechos tributarios de los Estados en los que se prestan servicios digitales automatizados.

Recientemente, el subcomité de asuntos fiscales de la ONU publicó los resultados de la reunión que se llevó a cabo entre el 25 y 27 de agosto de 2020, en donde se discutió el borrador de propuesta para un nuevo artículo (art. 12B) que se incluiría en el Modelo de Convención de Doble Imposición de la ONU, y de los comentarios que acompañan dicho artículo (ONU, 2020a).

De acuerdo con la propuesta, el Estado de la fuente podría gravar los servicios digitales prestados por un proveedor que no tiene presencia física a través de un EP mediante dos opciones excluyentes: i) un porcentaje fijo de retención sobre el pago que se verifique acordado por los Estados contratantes en el tratado, o ii) una tributación bajo un sistema depurado anual, es decir, sobre la base gravable de las “ganancias cualificadas” de dicho contribuyente obtenidas cada año. Para estos efectos, las “ganancias cualificadas” corresponden al 30 % del monto resultante de aplicar el índice de rentabilidad o el índice de rentabilidad del segmento del negocio digital automatizado del contribuyente, si fuera el caso, sobre los ingresos anuales brutos de este último respecto del Estado de donde estos primeros proceden.

Los ingresos por servicios digitales automatizados son definidos en la propuesta como pagos por servicios prestados en internet o una red electrónica que requiera una participación humana mínima del proveedor de servicios. Por su parte, el comentario señala que los siguientes servicios están cobijados por el artículo 12(b) del Modelo de las Naciones Unidas (MONU):

- Servicios de publicidad en línea.
- Servicios de plataforma de intermediación en línea y servicios de redes sociales.
- Servicios de contenido digital.
- Servicios de computación en la nube.
- Venta u otra enajenación de datos del usuario.
- Servicios de enseñanza en línea estandarizados.

Por el contrario, los siguientes servicios no pueden considerarse dentro del ámbito de aplicación de esta normativa:

- Servicios personalizados prestados por profesionales.
- Servicios de enseñanza en línea personalizados.
- Servicios de acceso a internet o a una red electrónica.
- Venta en línea de bienes y servicios distintos de los servicios digitales automatizados.
- Servicios de radiodifusión, incluida la transmisión simultánea por internet.
- Servicios digitales compuestos integrados en un bien físico independientemente de la red de conectividad (“internet de las cosas”).

Finalmente, la propuesta aclara que la regla no se aplicaría si el beneficiario efectivo realiza su actividad comercial a través de un EP en el Estado contratante en el que se generan

los ingresos, o si presta servicios personales independientes en dicho Estado. En tales casos, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 del Modelo, según corresponda.

Ahora, si bien la anterior propuesta sin duda contribuye a la solución del debatido tema de la tributación de los servicios digitales, algunos analistas ya han manifestado que su principal problema radica en que es una solución bilateral, toda vez que únicamente serán vinculados los dos Estados que suscriban el acuerdo y, por tanto, no resuelve el difícil inconveniente de lograr una solución multilateral (Cabrera, 2020). Asimismo, otra inquietud surge de la aplicación de un porcentaje definitivo a los negocios en crecimiento, lo que podría generar desventajas en la competitividad y rentabilidad de estos.

En la reunión virtual del 20 y 29 de octubre de 2020 se revisaron los comentarios de los miembros a la propuesta del nuevo artículo (art. 12B) y se concluyó que el subcomité debe presentar los comentarios finales al artículo en la sesión 22 del comité. Entre los asuntos que se deben determinar está el alcance y la capacidad de la propuesta para abordar eficazmente el desafío de gravar la economía digital; en los aspectos técnicos, se deberá establecer si es más conveniente que el umbral previsto en el párrafo 2 lo acuerden las jurisdicciones, o sea uno general, entre otras importantes cuestiones (ONU, 2020b).

IV. Medidas unilaterales

Desde la publicación del Informe de la Acción 1 de BEPS, la falta de consenso en relación con estas opciones ha llevado a que muchos países de todo el mundo implementen una serie de medidas unilaterales mediante los llamados impuestos digitales o a través de la modificación de la interpretación de sus leyes y las medidas fiscales existentes. Hoy, encontramos más de 20 medidas en vigor alrededor del mundo.

Entre los países que han optado por establecer nuevas medidas fiscales se encuentra Israel, mediante la introducción de la “Prueba significativa de presencia económica”⁸, en abril de 2016. Esta medida solo se aplica si no hay CDI y consiste en gravar los servicios en línea proporcionados por una empresa no residente desde una ubicación remota a los clientes en el país si estas actividades constituyen una “presencia económica significativa”, la cual se define por el análisis de diversos factores como el número de contratos en línea, el uso significativo de productos y servicios digitales en Israel y la ubicación del Sitio web (por ejemplo, idioma hebreo, descuentos locales y *marketing*, moneda local y opciones de pago) (OCDE, 2018a).

En India, se reformó en 2019 y posteriormente en 2020 una nueva regla de nexo basada en el concepto de Presencia Económica Significativa (Significant Economic Presence

8 El concepto de “presencia económica significativa”, descrito en la sección 7.6 de la Acción 1 de BEPS, consiste en que una presencia imponible en una jurisdicción surgiría cuando una no residente tiene una presencia económica significativa sobre la base de factores que evidencian una interacción intencionada y sostenida con la jurisdicción a través de tecnología digital y otros medios automatizados.

- SEP), que plantea la tributación de los beneficios de un no residente sobre la base de la fuente, independientemente de la presencia física de esa empresa en la jurisdicción fiscal. La legislación establece dos situaciones: i) un umbral basado en los ingresos locales, incluida la descarga de datos o *software* en India, si el conjunto de pagos que surgen de dicha transacción o transacciones durante el año anterior supera cierta cantidad, y (ii) un umbral basado en el número de usuarios locales a través de medios digitales. Se aclara que cualquier disposición contradictoria de los tratados fiscales prevalecerá sobre las reglas de nexo, incluido el concepto de SEP (Sengupta, 2020).

De acuerdo con lo anterior es claro que, si bien las medidas de la ampliación del nexo en India e Israel implican permitir la tributación neta independiente de la presencia física, se ven limitadas principalmente porque solo podrán ser aplicadas ante la ausencia de un tratado fiscal, además de posibles conflictos con otras jurisdicciones que tengan una interpretación diferente sobre la forma en que deben tributar los grupos multinacionales.

Otros países han ampliado su definición de regalías sujetas a retención sobre una base bruta, incorporando en esa categoría partidas de ingresos tradicionalmente clasificadas como ganancias comerciales en los tratados de doble imposición, por ejemplo, pagos por el uso o derecho de uso de *software*, o pagos por imágenes visuales o sonidos transmitidos a través de TIC, entre otros. En estos términos, en 2017 Malasia modificó su legislación para ampliar la definición de regalías en ciertas circunstancias que permitan la tributación de pagos de no residentes a *software* y servicios vía satelital (Asian Development Bank, 2019).

Por otra parte, un número considerable de países han adoptado acciones fuera del marco del impuesto sobre la renta, que incluyen impuestos sobre el volumen de negocios relacionados con servicios de publicidad en línea. Un ejemplo de estas medidas es la tasa de compensación de la India⁹, introducida en 2016, la cual deduce un 6 % del monto bruto de la contraprestación pagada por la provisión de servicios de publicidad *online* por parte de no residentes. Es importante tener en cuenta que la responsabilidad legal del pago del impuesto se impone al beneficiario no residente. Sin embargo, la tasa la cobra el pagador, responsable de remitir el impuesto al gobierno central (Sengupta, 2020).

Otro ejemplo es el impuesto de Francia sobre la distribución física y en línea de contenido audiovisual, el cual se introdujo para financiar su producción cinematográfica y audiovisual nacional, el cual puede aplicarse tanto a empresas residentes como a no residentes. En 2016, el impuesto se extendió a los servicios de video a pedido en línea proporcionados de forma gratuita, pero monetizados a través de los anuncios que se muestran a los espectadores. La obligación tributaria se genera si la “audiencia” se encuentra en Francia (OCDE, 2018a). Adicionalmente, en julio de 2019 fue aprobado por el parlamento francés el impuesto a los servicios digitales, el cual se aplica sobre el 3 % de los ingresos de las empresas digitales que brindan servicios publicitarios, venden datos de usuarios con fines

9 El concepto de “tasa de compensación” es un aspecto de la Acción 1 de BEPS de imponer impuestos sobre las prestaciones transfronterizas de servicios e intangibles.

publicitarios o realizan servicios de intermediación. Las empresas con ingresos globales de 750 millones de euros o más, y ventas en Francia de al menos 25 millones deben pagar el impuesto (Ley 759 de 2019). El impuesto fue aplazado en espera de las decisiones de la OCDE, pero el ministro de finanzas francés ya ha advertido que los sujetos pasivos deberán pagarlo en diciembre de 2020, so pena de las multas a que haya lugar.

En el mismo sentido, la tasa de Italia sobre transacciones digitales, que entró en vigor el 1 de enero de 2020 (*imposta sui servizi digitali*), establece como sujetos pasivos a las personas que realicen actividades comerciales y que en el año fiscal anterior obtengan: i) ingresos globales iguales o superiores a 750 millones de euros o ii) ingresos por servicios digitales en Italia iguales o superiores a 5.500 millones de euros. Se aplica tanto a residentes como a no residentes a una tasa del 3 % sobre el “valor” de las transacciones imponibles. Al igual que en la India, la responsabilidad formal recae sobre el proveedor, pero el recaudo debe hacerlo el pagador vía retención (Ley 160 de 2019).

En marzo de 2020, el gobierno del Reino Unido publicó el proyecto de ley de finanzas que incluye las disposiciones finales del impuesto sobre los servicios digitales. Este impuesto entró en vigor a partir del primero de abril de 2020, y grava con el 2 % ciertas plataformas de redes sociales, motores de búsqueda en internet y mercados en línea. Serían sujetos pasivos de este impuesto los contribuyentes que pertenezcan a un grupo cuyos ingresos anuales mundiales de las actividades de servicios digitales superen los 500 millones de libras esterlinas y que al menos 25 millones de libras de ingreso sean atribuibles al Reino Unido (Finance act de 2020).

En España, en octubre de 2020 se surtió el último trámite legislativo para aprobar el proyecto de ley que crea el impuesto sobre servicios digitales (ISD). El ISD gravaría con un 3 % tres conceptos: la prestación de servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario. El ISD afectaría a empresas cuyos ingresos netos a nivel mundial superen los 750 millones de euros y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los 3 millones de euros en España (Ministerio de Hacienda, 2020).

Algunos de los conflictos que podrían surgir de la aplicación de estas normas están relacionados con la lista de las actividades cobijadas, en el sentido de que, por ejemplo, en el caso de India e Italia, las actividades que abarca el impuesto son bastante limitadas, lo que puede no lograr la neutralidad en el tratamiento de la tributación de los servicios digitales y los servicios convencionales similares (OCDE, 2018a). De otro lado, se ha observado que muchos sectores no digitales ahora cuentan con modelos de negocios digitales, de modo que las disputas sobre si una compañía merece tratamiento especial podrían “convertirse en una fuente de importantes distorsiones competitivas” (Baue, 2018).

De otro lado, es de anotar que, históricamente, los impuestos sobre el volumen de negocios se han rechazado porque son ineficientes, crean barreras al crecimiento económico y, en general, se consideran una política fiscal injusta. Con un impuesto sobre el volumen de negocios como el que han implementado algunas de las jurisdicciones, las empresas que obtienen ingresos en línea pagarían el impuesto sobre las rentas del valor atribuido a

aquellas interacciones *online* y el impuesto se aplicaría incluso si esas empresas no fueran rentables, ignorando los costos asociados a los ingresos (Bunn, 2018).

Ahora, para todas estas medidas existe una serie de problemas administrativos y de cumplimiento, particularmente en relación con el recaudo de impuestos de entidades con sede en el extranjero que no están ubicados en la jurisdicción local. Asimismo, como se señaló, los límites entre los servicios imposables y no imposables no están claros, lo que probablemente dará lugar a una controversia entre el contribuyente y las autoridades fiscales y mayores costos de cumplimiento (PWC, 2018). Otra cuestión que podría aflorar es la doble imposición, por cuanto una empresa que paga un impuesto sobre el volumen de negocios en el país en el que presta servicios, eventualmente podría pagar el impuesto sobre la renta en el país en el que es residente; salvo que un impuesto sobre el volumen de negocios esté condicionado a la falta de impuestos o tributación en el país de residencia habría doble imposición (PWC, 2018).

América Latina también se ha contagiado de las soluciones domésticas en países como Paraguay y Brasil. En mayo de 2020, en Brasil se radicó un proyecto de ley, el cual establece un impuesto federal anual a los servicios digitales llamado Contribución para la intervención en el dominio económico. El proyecto de ley establece como hechos gravables del impuesto: i) la colocación de anuncios en una plataforma digital dirigida a usuarios ubicados en Brasil; ii) la disposición de plataformas en línea con el fin de facilitar la comercialización de bienes o servicios entre usuarios (al menos un usuario debe estar ubicado en Brasil); iii) la transmisión de datos recopilados sobre usuarios y generados por la actividad de los usuarios en interfaces digitales. El contribuyente del impuesto serían las personas jurídicas domiciliadas en Brasil o en el extranjero que obtengan ingresos brutos de las anteriores actividades y que pertenezcan a un grupo económico que haya devengado en el año anterior: i) ingresos brutos mundiales superiores al equivalente de 3.000 millones de reales; y ii) ingresos brutos superiores a 100 millones de reales en Brasil (Proyecto de Ley 2358 de 2020).

Finalmente, se han venido introduciendo otro tipo de medidas legislativas con el mismo objetivo, como el impuesto a las utilidades desviadas en el Reino Unido y Australia.

Para Reino Unido, el impuesto a las ganancias desviadas (DPT) es un impuesto gravado a una tasa de 25 % (más alta que la tasa impositiva corporativa estándar del 19 % en 2017) hacia beneficios que se consideran desviados artificialmente del Reino Unido. Está enfocado a empresas no residentes que hayan suscrito arreglos artificiales para evitar un establecimiento permanente en este país y en las transacciones intragrupo (que suelen implicar licencias o transferencia de propiedad intelectual, arrendamiento de equipos y servicios de gestión) que involucren a residentes del Reino Unido (OCDE, 2018b).

En el mismo sentido, la Ley Multinacional Anti-Evasión de Australia (MAAL) es una norma antiabuso para impuestos corporativos, en la que las estructuras compuestas por una empresa extranjera, con el apoyo de personal local, realizan transacciones con el objetivo de suministrar a distancia bienes y servicios a clientes finales ubicados en Australia.

Así las cosas, estos mecanismos no buscan generar un nuevo impuesto, sino actuar como disuasivo y aumentar el cumplimiento de reglas del impuesto sobre la renta. De manera que funciona como un inventivo para que las grandes multinacionales paguen impuesto sobre la renta adicional, generalmente cambiando sus estructuras comerciales. Una ventaja de estos mecanismos es que facilita un análisis de la cadena de valor global de las grandes empresas multinacionales sobre una base consolidada a efectos del impuesto sobre la renta, y comparte objetivos políticos comunes con las Acciones 12 y 13 del proyecto BEPS (OCDE, 2018).

Finalmente, es de anotar que los dirigentes de la Unión Europea, como resultado de las reuniones virtuales llevadas a cabo en el mes de julio de 2020, lograron un acuerdo sobre el paquete de recuperación y el presupuesto de 2021-2027 que contribuirá a la reconstrucción de la UE después de la pandemia y apoyará la inversión ecológica y digital. Este paquete incluye la creación de un impuesto digital a partir de enero de 2023 (Consejo Europeo, 2020).

Es de destacar que la mayoría de estas medidas fueron adoptadas o anunciadas para el derecho interno y puede que aún no hayan entrado en vigor o que las interpretaciones extensivas de los tratados CDI se puedan debatir en un tribunal, lo que genera el riesgo de doble imposición.

Un punto importante es que algunos de los impuestos descritos para gravar los servicios digitales de manera unilateral pueden ser violatorios del acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en materia de comercio de servicios¹⁰ el cual establece los principios de la liberalización y los compromisos contraídos por los distintos países para facilitar el comercio y su transparencia. El principio de trato nacional prescribe que se debe dar un igual trato para nacionales y extranjeros. De acuerdo al artículo XVII del GATS “se considerará que un trato formalmente idéntico o formalmente diferente es menos favorable si modifica las condiciones de competencia en favor de los servicios o proveedores de servicios del Miembro en comparación con los servicios similares o los proveedores de servicios similares de otro Miembro Artículo”; en este sentido, es claro que los impuestos individuales que gravan servicios digitales podrían llegar a vulnerar el principio de trato nacional consagrado en los acuerdos generales de comercio de servicios, en la medida en que se prescriban tratamientos tributarios menos favorables a los proveedores extranjeros sobre los nacionales o viceversa.

Para la OCDE, la solución global es la salida coordinada, coherente y segura de la tributación de los servicios digitales que se prestan en las jurisdicciones sin una presencia física, la cual, sin embargo, ha sido nuevamente postergada para 2021. En palabras de Ángel Gurriá, exsecretario de la OCDE, las acciones individuales “desencadenarían disputas fiscales e, inevitablemente, aumentaría las tensiones comerciales”. Para el secretario, “una

10 El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) (General Agreement on Trade in Services - GATS) es un tratado Internacional de la OMC, que entró en vigor en enero de 1995 como resultado de las negociaciones de la Ronda de Uruguay. Hoy tiene 164 miembros y 20 naciones en calidad de observadores.

solución multilateral basada en la labor de los 137 miembros de la OCDE es claramente el mejor camino por seguir”, reiteró luego de la crisis de mediados de junio de 2020, donde Estados Unidos amenazó con suspender las negociaciones de la OCDE e imponer aranceles si las grandes potencias europeas continuaban implementando las medidas unilaterales y “discriminatorias” llamadas “la tasa Google”, a lo que estas se negaron rotundamente.

V. Impuesto a los servicios digitales en Colombia

Desde la perspectiva legislativa, después de dos décadas, la Ley 527 de 1999, Ley de Comercio Electrónico en Colombia, es la única normatividad que ofrece una definición del comercio electrónico¹¹, lo que sin duda es limitado para los retos y nuevas tecnologías que ha desarrollado la economía digital.

Desde el panorama tributario, no existe una regulación legal que grave las transacciones realizadas a través del comercio electrónico. En 2019 se intentó incluir un artículo en la reforma tributaria que establecía como hecho generador del impuesto al consumo la prestación de servicios a través de las plataformas digitales a una tasa del 4%; sin embargo, a última hora el Gobierno nacional excluyó el nuevo impuesto, según se explicó en su momento, para evitar posibles sanciones de la OMC.

Por su parte, en Colombia, conforme al criterio de la fuente, una sociedad extranjera solo será gravada en el país respecto de las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Así, el artículo 24 ET señala que se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio. Sin embargo, el artículo antes mencionado también dispone que existen ingresos generados fuera del país, pero que se consideran obtenidos dentro del territorio colombiano. Este es el caso de la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, los cuales así se presten desde el exterior, se entienden prestados en Colombia.

De acuerdo con lo anterior, la regla general con relación al impuesto sobre la renta es que los servicios prestados en el extranjero no están gravados en Colombia, salvo que se trate de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o consultoría, los cuales generan ingresos de fuente nacional independientemente del lugar donde se presten, pues se entienden prestados “desde” el exterior.

11 Ley 527 de 1999, artículo 2. b) Comercio electrónico. Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera.

Así las cosas, la pregunta sería si los servicios prestados por plataformas digitales se pueden calificar como servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o consultoría, los cuales generan ingresos de fuente nacional independientemente del lugar donde se suministran, pues se entienden prestados “desde” el exterior.

Al respecto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha aclarado, solo en relación con los servicios de computación en la nube, en Oficio 032620 de 2018, posición reiterada en el Oficio 14310 de 2019, que para determinar si los servicios corresponden o no a un ingreso de fuente nacional se deberá observar la existencia de intervención humana en la prestación del servicio, al mencionar que:

Si en la prestación de servicios de computación en la nube existe intervención por parte de un operario, así sea mínima, que implique la aplicación de conocimientos especializados, sin transmisión de los mismos, caso en el cual estaremos ante un servicio técnico; o si el proveedor de nube utiliza procesos completamente automatizados sin intervención humana para proporcionar sus servicios de computación en la nube, en caso en el cual no se entenderá que existe un servicio técnico.

En tal sentido, de acuerdo con la posición de la DIAN, si no hay intervención humana, el servicio en la nube no se entendería gravado en Colombia y, por tanto, el pagador colombiano no tendría que descontar la retención en la fuente.

Asimismo, la autoridad tributaria ha precisado en concepto unificado del numeral 24 del artículo 476 ET de 2017¹², lo que se debe entender por servicios “nube”¹³, las características esenciales, los modelos de servicio, los modelos de implementación y demás requisitos establecidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Mintic) para que se encuentren cubiertos por la exclusión del impuesto sobre las ventas, lo que sirve de marco conceptual a la hora de definir si se está frente a un servicio en la nube. También se define lo que se entiende por servicio de *hosting* y de mantenimiento a distancia de programas y equipos.

Sin embargo, la legislación y la doctrina vigente no contemplan todos los casos que se pueden presentar en cuanto a la diversidad de transacciones y modalidades de servicio de la economía digital, lo que deja un vacío a la interpretación de la norma y supone asumir posiciones por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, tal y como señalábamos líneas arriba, el establecimiento permanente, definido en la normatividad vigente como el lugar fijo de negocios, no abarca el principal problema de la economía digital en la que las multinacionales tienen presencia digital y no

12 Hoy la exclusión se encuentra en el numeral 21 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

13 Es un modelo que permite el acceso omnipresente, conveniente y por demanda a una red de un conjunto compartido de recursos computacionales configurables (por ejemplo: redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios) que se pueden aprovisionar y liberar rápidamente con un mínimo de esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios.

física en las jurisdicciones donde prestan servicios, por lo que dicha normatividad también queda rezagada ante las nuevas modalidades del comercio electrónico.

No obstante lo anterior, en la tributación indirecta, el gobierno ha encontrado la forma de que el impuesto al valor agregado (IVA) grave a las plataformas digitales. Así, el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, modificó los hechos generadores del IVA al señalar que se encuentran gravados con dicho impuesto los servicios prestados ya sea en Colombia o desde el exterior. En consecuencia, cuando un servicio prestado por una entidad del exterior beneficie a un residente colombiano ello es suficiente para entender que el servicio se presta desde el exterior para fines del IVA, y se debe causar su retención asumida a la tarifa del 19% en los términos del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, siguiendo los presupuestos del artículo 437 del ET, reglamentado por la Resolución 051 de 2018, los prestadores de servicios en el exterior cumplirán la obligación de pagar y declarar el IVA cuando presten servicios gravados en el país, razón por la cual, los no residentes se pueden acoger al procedimiento simplificado de IVA y convertirse en responsables de este impuesto en Colombia.

Por otro lado, como mecanismo alternativo, el numeral 8 del artículo 437-2 ET, desarrollado en la Resolución 000017 del 28 de febrero de 2020, establece los tipos de servicios digitales o electrónicos que se encuentran sometidos a retención de IVA. En este sentido, esta regulación establece que las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y otros contribuyentes que designe la DIAN, realizan la retención en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta.

Ahora, de acuerdo con lo expuesto en relación con la normatividad regulatoria de la tributación de los servicios digitales en Colombia, y el acelerado crecimiento de la digitalización, una propuesta viable es ampliar la definición del EP como un “lugar fijo de negocios” contenida en el artículo 20-1 del ET para determinadas plataformas digitales sin presencia física en el país, pero que mantienen importantes nexos con usuarios y generan beneficios de las transacciones realizados con dichos usuarios.

Así mismo, sería pertinente que la legislación incluyera una disposición aclaratoria en relación con los servicios prestados por plataformas digitales que se pueden calificar como servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o consultoría, los cuales generan ingresos de fuente nacional independientemente del lugar donde se presten, pues se entienden prestados “desde” el exterior.

Conclusiones

El aplazamiento de la solución global propuesta desde la OCDE para determinar la nueva tributación de los servicios digitales ha dejado un espacio para que los países tomen medidas unilaterales, las cuales tienen ciertas características comunes; en primer lugar, tienen como objetivo proteger o ampliar la base imponible, en relación con la venta remota de productos y servicios digitales en su mercado. En segundo lugar, muchos incluyen

elementos vinculados a un mercado en el diseño del impuesto (por ejemplo, ingresos por ventas, lugar de uso o consumo).

Ahora, de la literatura de la legislación interna hemos evidenciado que las mencionadas medidas pueden tener efectos adversos en la inversión y el crecimiento, y riesgos de aumentar la doble imposición, así como complejidad en los costos de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales, o incluso llevar a conflictos jurisdiccionales sobre los tratados bilaterales existentes.

Específicamente, en relación con los impuestos de volumen de negocios, la OCDE y varios tratadistas han planteado preocupaciones sobre los efectos adversos en la equidad tributaria y la competencia, principalmente por las altas cargas de impuestos que podrían recaer entre las empresas más pequeñas, nuevas y menos rentables. Asimismo, pueden ser violatorias de los acuerdos generales de los servicios de comercio de la OMC, por vulnerar el principio del trato nacional. También quedan preguntas sobre si los impuestos generan mayores beneficios que los costos de cumplimiento administrativos y, por ello, sea más conveniente esperar a que se alcance un consenso sobre un marco multilateral para gravar los servicios digitales. Sin embargo, a pesar de las limitaciones anteriormente anotadas, estas medidas pueden funcionar como una protección adicional contra BEPS en jurisdicciones de baja imposición.

Finalmente, en cuanto a Colombia, el desarrollo de la digitalización nos lleva a concluir que el requisito de presencia física ya no es relevante para la aplicación de los nexos de sujeción con un Estado; en este sentido, en el plano nacional, una solución es ampliar la definición del EP como un “lugar fijo de negocios” contenida en el artículo 20-1 ET para determinadas plataformas digitales sin presencia física en el país, pero que superan cierto monto de usuarios y generan empleos u otros tipos de beneficios en el país.

De otro lado, y para fines aclaratorios y de certeza fiscal, sería oportuno incluir una disposición para calificar los servicios digitales como servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o consultoría, los cuales generan ingresos de fuente nacional independientemente del lugar donde se suministren, pues se entienden prestados “desde” el exterior, con ejemplos claros en situaciones comunes.

Referencias

- Albán, M. (2003). *Problemas del derecho de la tributación frente al comercio electrónico*. Universidad Andina Simón Bolívar. <https://core.ac.uk/download/pdf/159776813.pdf>
- Asian Development Bank (2019). Taxation Challenges in a digital economy. The case of the People’s Republic of China. <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/504616/adb-brief-108-taxation-digital-economy-peoples-republic-china.pdf>

- Baue, M. (2018). *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*. European Center for International Political Economy.
- Blacksip (2019). *Reporte de industria: El E-Commerce en Colombia 2018/2019*. <https://content.blacksip.com/blackindex-reporte-del-e-commerce-en-colombia-2019>.
- Bunn, D. (2018). A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax. *Fiscal Fact*, 6. <https://files.taxfoundation.org/20181022090015/Tax-Foundation-FF618.pdf>
- Cabrera, O. (2016). *El establecimiento permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia*. Universidad Externado de Colombia.
- 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 (CCCE) (2020). *Informe de comportamiento de e-commerce en Colombia durante 2020 y perspectivas para 2021*. CCCE. <https://www.ccce.org.co/wp-content/uploads/2020/10/informe-comportamiento-y-perspectiva-ecommerce-2020-2021.pdf>
- Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica (Celag) (2020). *Impuesto GAFa en América Latina*. CELAG. <https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) (2013). *Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad*. Cepal. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2019a). *Global e-Commerce sales surged to \$29 trillion*. <https://unctad.org/press-material/global-e-commerce-sales-surged-29-trillion>
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2019b). *Informe sobre la economía digital*. https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_overview_es.pdf

- Consejo Europeo (2020). EUCO 10/20. <https://www.consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf>
- Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico (ILCE) (2019). *Informe sobre el estado de situación, indicadores y tendencias de la industria del digital commerce en América Latina y Caribe*. ILCE.
- International Tax Review (ITR) (2018). Taxes on the digital economy in Chile. *International Tax Review*, 13. <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n13yppjqrh/taxes-on-the-digital-economy-in-chile>
- Lang, M. (2008). *Source versus residence. Problems arising from the allocation of taxing*. Kluwer Law International. <http://www.reports-books.com/wp-content/uploads/2011/03/artists-and-sportmen-and-OCDE-tax-convention.pdf>
- López, J. (2010). Principio e introducción a la doble tributación. *Revista impuestos*, 10 (162).
- Martin, J. (2020). *US says Italy, India, Turkey digital services taxes are discriminatory, suspends France tariff action*. M. TAX, Productor. <https://mnetax.com/us-says-italy-india-turkeys-digital-services-taxes-are-discriminatory-suspends-france-tariff-action-41992>
- Mckinsey (2020). Consumer sentiment and behavior continue to reflect the uncertainty of the COVID-19 crisis. <https://www.mckinsey.com/business-functions/marketing-and-sales/our-insights/a-global-view-of-how-consumer-behavior-is-changing-amid-covid-19#>
- Ministerio de Hacienda (2020). El Gobierno aprueba los proyectos de la Ley de los impuestos sobre Servicios digitales. [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas %20Prensa/2020/CONSEJO %20DE %20MINISTROS/18-02-20 %20NP%20IMPUESTOS %20SERVICIOS %20DIGITALES %20Y %20TRANSACCIONES %20FINANCIERAS.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/18-02-20%20NP%20IMPUESTOS%20SERVICIOS%20DIGITALES%20Y%20TRANSACCIONES%20FINANCIERAS.pdf)
- Organización de las Naciones Unidas (ONU) (2020a). *Tratamiento tributario de los pagos por servicios digitales*. ONU. [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX %20TREATY %20PROVISION %20ON %20PAYMENTS %20FOR %20DIGITAL %20SERVICES.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf)
- Organización de las Naciones Unidas (ONU) (2020b). Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Report on the twenty-first session. ONU. <https://>

[www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-01/21st %20Session %20Report_advance %20unedited %20version.pdf](http://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-01/21st%20Session%20Report_advance%20unedited%20version.pdf)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*. OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015). *Addressing the tax challenges of the digital Economy*. OCDE. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1610672952&id=id&accname=guest&checksum=9>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio*. Versión 2017. OCDE. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es

Organización para la Cooperación y el 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, Paris. OCDE. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2018b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. OCDE. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2019a). Carta del secretario de la OCDE Ángel Gurría al honorable Steven Mnuchin secretario del tesoro de Estados Unidos. <https://www.oecd.org/newsroom/letter-from-oecd-secretary-general-angel-gurria-for-the-attention-of-the-honorable-steven-t-mnuchin-secretary-of-the-treasury-united-states.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2019c). *Secretariat proposal for a “unified approach” Under pillar one*. OCDE. <https://www.oecd.org/>

tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2019d). *Public comments received on the global anti base erosion globe proposal under pillar two*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-global-anti-base-erosion-globe-proposal-under-pillar-two.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2020a). *La Comunidad Internacional renueva el compromiso de hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. OCDE. <http://www.oecd.org/newsroom/la-comunidad-internacional-renueva-el-compromiso-de-hacer-frente-a-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2020b). *E-commerce in the time of covid 19*. OCDE. <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/e-commerce-in-the-time-of-covid-19-3a2b78e8/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2020c). *Conectando empresas y consumidores durante COVID-19: comercio de paquetes. Respuestas de política de la OCDE al coronavirus (COVID-19)*. OCDE. <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/conectando-empresas-y-consumidores-durante-covid-19-trade-in-parcels-d18de131/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2020d). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf>

PWC (2018). *Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review*. PWC. <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf>

Rincón, E. (2020). *Derecho del comercio electrónico y de internet*. Legis.

Rivas, B. (2018). *Tributación de los servicios digitales*. <http://repositorio.udec.cl/jspui/bitstream/11594/3295/4/Rivas%20Rodr%C3%ADguez%2c%20B%C3%A1rbara.pdf>

Sengupta, M. (2020). Taxation in a digital economy: Review of recent developments in India. *Mondaq*. <https://www.mondaq.com/india/tax-authorities/929104/taxation-in-a-digital-economy-review-of-recent-developments-in-india>

Ulrika, L. (2020). France to Collect its Digital Services Tax this Year. *Tax-News.com*. https://www.tax-news.com/news/France_To_Collect_Its_Digital_Services_Tax_This_Year____97847.html

Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma.

Normas y jurisprudencia

Bulletins Officiels des conventions collectives (2019). Ley 759 de 2019, de 25 de julio.

Câmara dos Deputados do Brasil (2020). Proyecto de Ley 2358 de 2020, de 4 de mayo.

Congreso de la República de Colombia (1999). Ley 527 de 1999. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones. 18 de agosto de 1999 (*Diario Oficial* 43.673).

Conseil etat (2020). Sentencia 420174 del 20 de noviembre de 2020. https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CRP/conclusion/2020-12-11/420174?download_pdf

Gazzetta Ufficiale de la Republica Italia (2019). Ley 160 de 2019, de 30 de diciembre.

UK Public General Acts (2020). Finance act 2020. https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/pdfs/ukpga_20200014_en.pdf

Fecha de recepción: 1 de marzo de 2021.

Aprobación par 1: 15 de marzo de 2021.

Aprobación par 2: 18 de marzo de 2021.