

**La tributación en el impuesto de renta en Colombia de las plataformas digitales  
extranjeras que prestan servicios en Colombia y las nacionales que prestan servicios en  
Colombia y en el exterior**

**José Alexander Santoyo Núñez**

**Trabajo de grado para optar el título de Magister en Derecho Tributario**

**Director**

**Napoleón Barajas Ortiz**

**Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

**División de Ciencias Jurídicas y Políticas**

**Magister en Derecho Tributario**

**2023**

**Dedicatoria**

Doy a gracias a toda mi familia, a mis padres por su apoyo incondicional, por creer en mis capacidades, como motor motivador para empezar, realizar y finalizar mi maestría, a mi hermana por su mensaje de insistencia, y apoyo para finalizar la tesis, a mi esposa y mis hijas que sacrificaron cantidad y calidad de tiempo para cumplir con este gran logro, con la plena seguridad que todo este esfuerzo, dedicación, traerá grandes frutos, bendiciones y prosperidad para toda mi familia.

José Alexander Santoyo Núñez

### **Agradecimientos**

Al colega y director de Tesis, Napoleón Barajas por su conocimiento, experiencia y orientador, para el diseño, elaboración, desarrollo, finalización del proyecto de grado de la maestría.

A la doctora Aura Yolima Rodríguez como asesora en el anteproyecto y parte inicial del proyecto de grado, por la paciencia, pedagogía, orientación, asesoría, en la etapa previa de la tesis.

A nuestra Alma Mater Universidad Santo Tomas campus Floridablanca, por la disposición de docentes de los diferentes módulos de la maestría, dotados de un alto nivel humanístico y formativo.

A nuestros compañeros y colegas, por compartir en el transcurso de los módulos, todo su conocimiento, experticia en diferentes campos de la profesión, y por los espacios de debate en cada temática abordada.

A los doctores Oscar Fernando Carreño Gaitán, Manuel Dubian Estupiñán Silva, exdirectores, y José Leonardo Guio Espitia, actual director de la maestría en Derecho Tributario, por la gestión administrativa y académica.

## Contenido

1. La Tributación en el impuesto de renta en Colombia de las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia y las nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior .....	17
1.1. Planteamiento del problema.....	17
1.1.1 Formulación de pregunta de investigación .....	21
1.2 Objetivos .....	21
1.2.1 Objetivo general.....	21
1.2.2 Objetivos específicos. ....	22
1.3 Justificación .....	22
2. Marco referencial .....	28
2.1 Marco teórico .....	28
2.1.1 Criterio de residencia fiscal personas naturales y jurídicas .....	28
2.1.2 Servicios .....	30
2.1.3 Rol de la OCDE y los pilares uno y dos .....	33
2.1.4 Principio de la fuente .....	35
2.1.5 Ingresos de fuente nacional .....	36
2.1.6 Impuestos.....	37
2.1.7 Plataformas digitales.....	39
2.1.8 Economía digital y comercio electrónico .....	41
2.1.9 Establecimiento permanente .....	44
2.1.10 Potestad tributaria y soberanía del impuesto .....	45
2.1.11 Tributación de las plataformas digitales por los ingresos obtenidos.....	47

2.1.12 Las plataformas digitales nacionales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior. ....	48
2.1.13 Las Plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país. ....	49
2.1.13.1 Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal Colombiano, deben tributar en el país.....	50
2.2 Marco legal .....	51
2.2.1 Principio de equidad .....	51
2.2.2 Obligación del Estado de distribuir la riqueza.....	52
2.3 Estado del arte.....	52
3. Hipótesis .....	57
4. Metodología .....	57
5. La determinación de los elementos de la obligación tributaria.....	58
5.1 Elementos de la obligación tributaria .....	59
5.1.1 Elementos de la obligación tributaria en el impuesto de renta para plataformas digitales.....	59
5.1.1.1 Las plataformas digitales nacionales – personas jurídicas, deben tributar en Colombia por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior. ....	60
5.1.1.2 Plataformas digitales nacionales – personas naturales, deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior. ....	62
5.1.1.3 Las plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país. ....	63

5.1.1.3.1 Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia.....	63
5.1.1.3.2 Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa en Colombia.....	64
5.1.1.4 La plataforma digital extranjera - personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa en Colombia, deben tributar en el país.....	66
6. Delimitar la jurisdicción tributaria en el impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales nacionales y extranjeras.....	68
6.1 Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta .....	69
6.2 Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta para las plataformas digitales.....	71
6.2.1 Plataformas digitales nacionales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior .....	71
6.2.2 Plataformas digitales nacionales – personas naturales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.....	72
6.2.3 Plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país.....	73
6.2.3.1 Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia.....	73
6.2.3.2 Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa.....	75

6.2.4 Plataformas digitales extranjeras de personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa, deben tributar en el país. ....	78
7. Establecer estrategias para efectos de gravar con el impuesto de renta en Colombia a las plataformas digitales .....	80
7.1 Las plataformas digitales nacionales – personas jurídicas deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el extranjero.....	83
7.2 Las plataformas digitales nacionales – personas naturales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.....	84
7.3 Las plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país.....	87
7.3.1 Las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente en Colombia. ....	87
7.3.2 Las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia.....	89
7.4 Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal Colombiano, o con presencia económica significativa deben tributar en el país....	91
7.4.1 Las plataformas digitales extranjeras de personas naturales. ....	91
8. Conclusiones.....	94
Referencias.....	100

### Lista de tablas

<b>Tabla 1.</b> <i>Contenido jurídico de residencia fiscal contexto nacional</i> .....	30
<b>Tabla 2.</b> <i>Marco normativo de servicio técnico, asistencia y consultoría</i> .....	31
<b>Tabla 3.</b> <i>Acciones del plan BEPS</i> .....	34
<b>Tabla 4.</b> <i>Pilar uno y dos</i> .....	35
<b>Tabla 5.</b> <i>Ingresos de fuente nacional</i> .....	37
<b>Tabla 6.</b> <i>Marco constitucional fines esenciales del Estado, servicios públicos y bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida</i> .....	52
<b>Tabla 7.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria</i> .....	59
<b>Tabla 8.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria – plataformas digitales nacionales – jurídicas</i> .....	59
<b>Tabla 9.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria – plataformas digitales nacionales – personas naturales</i> .....	62
<b>Tabla 10.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – con establecimiento permanente</i> .....	63
<b>Tabla 11.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – sin establecimiento permanente, o tenga presencia económica significativa</i> .....	65
<b>Tabla 12.</b> <i>Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – personas naturales – no residente fiscal, o tengan presencia económica significativa en Colombia</i> .....	67
<b>Tabla 13.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras</i> .....	83
<b>Tabla 14.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – personas jurídicas</i> .....	84
<b>Tabla 15.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – persona natural</i> .....	86

<b>Tabla 16.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente</i> .....	88
<b>Tabla 17.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia</i> .....	90
<b>Tabla 18.</b> <i>Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras de personas naturales</i> .....	93

### Lista de Figuras

<b>Figura 1.</b> <i>Jurisdicción del impuesto de renta en Colombia</i> .....	70
<b>Figura 2.</b> <i>Jurisdicción del impuesto de renta en el exterior</i> .....	70
<b>Figura 3.</b> <i>Plataforma digital nacional que presta servicios en Colombia</i> .....	71
<b>Figura 4.</b> <i>Plataforma digital nacional – persona natural que presta servicios en Colombia y en el exterior.</i> .....	72
<b>Figura 5.</b> <i>Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, servicio prestado en el país.</i> .....	74
<b>Figura 6.</b> <i>Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, servicio prestado en el país – caso Netflix..</i> .....	74
<b>Figura 7.</b> <i>Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en Colombia por intermedio de un operador de internet.</i> .....	76
<b>Figura 8.</b> <i>Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en el país por intermedio de un operador de televisión.</i> .....	77
<b>Figura 9.</b> <i>Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en el país por intermedio de un operador de televisión – Caso HBO MAX</i> .....	77
<b>Figura 10.</b> <i>Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en Colombia por intermedio de un operador de internet</i> .....	79
<b>Figura 11.</b> <i>Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en Colombia por intermedio de un operador de televisión.</i> .....	80

### Resumen

A mediados del año 2020, cuando la pandemia estaba en su máxima expansión a nivel mundial, se acudió al uso de las plataformas digitales para enfrentar las restricciones establecidas por los gobiernos de cada país, para frenar el contagio del COVID-19; adicionalmente, antes del inicio de la pandemia, las plataformas digitales ganaron protagonismo, al permitir la diversificación de actividades económicas y financieras, para ofrecer bienes y servicios y por ende varias multinacionales, arrojaron altos ingresos; sin embargo, la tributación a título del impuesto de renta en los países en donde prestan los servicios, no tributan por la totalidad de ingresos, ni las utilidades obtenidas como lo reveló la CEPAL; además, las plataformas digitales han trasladado las utilidades gravables a las jurisdicciones de baja o nula tributación; ante dicho escenario algunos países incluyeron el impuesto de plataformas digitales, denominado GAFAs -*Google, Apple, Facebook, Amazon*-, por los servicios prestados por estas multinacionales en sus territorios; Por lo tanto, el objetivo de la presente tesis, es diseñar un modelo de tributación en el impuesto de renta a las plataformas digitales extranjeras que presten servicios en Colombia y las plataformas nacionales que prestan servicios en el país y exterior, que describen los elementos de la obligación tributaria, la jurisdicción tributaria y las estrategias para recaudar el impuesto y pagarlo al Estado Colombiano, sin depender de la creación del establecimiento permanente para las plataformas digitales extranjeras que presten servicios en Colombia. La metodología aplicada es descriptivo y analítico en modalidad de profundización.

*Palabras claves:* plataformas digitales, impuesto de renta, establecimiento permanente, modelo de tributación, elementos de la obligación tributaria.

### **Abstract**

In mid-2020, when the pandemic was at its maximum expansion worldwide, digital platforms were used to face the restrictions established by the governments of each country, to stop the spread of COVID-19; Additionally, before the start of the pandemic, digital platforms gained prominence, allowing the diversification of economic and financial activities, to offer goods and services and therefore several multinationals, yielded high revenues; however, taxation by way of income tax in the countries where they provide services is not taxed on all income, nor on profits obtained, as revealed by ECLAC; In addition, digital platforms have shifted taxable profits to low or no tax jurisdictions; Given this scenario, some countries included the tax on digital platforms, called GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) for the services provided by these multinationals in their territories. Therefore, the objective of this thesis is to design a model of taxation in the income tax to foreign digital platforms that provide services in Colombia and national platforms that provide services in the country and abroad, which describe the elements of the tax obligation, tax jurisdiction, and strategies to collect the tax and pay it to the Colombian state, without depending on the creation of the permanent establishment for foreign digital platforms that provide services in Colombia. The methodology applied is descriptive and analytical in deepening mode.

*Keywords:* digital platforms, income tax, permanent establishment, taxation model, elements of tax liability.

## Introducción

Las operaciones comerciales aumentaron en los últimos años gracias a la globalización del mercado y al TLC; para atraer inversión extranjera y crear la inversión nacional, han permitido que los servicios puedan ser prestados desde cualquier parte del mundo, aprovechando las ventajas que ofrecen dichos tratados en relación a los precios, cobertura y características de los servicios, se reduce a la importación y exportación de inversión; por lo tanto, representa un dinamismo económico, financiero, un incremento en la generación de empleo, en la logística, e inversión en bienes de capital, creando un ambiente de optimismo para los empresarios, prestadores de servicios nacionales y extranjeros.

Con base a lo anterior, la dinámica y auge de las actividades de prestación de servicios, que han acudido en los últimos años al uso del internet, a la creación de plataformas digitales, han facilitado la difusión, el ofrecimiento de los servicios a nivel nacional e internacional, de forma directa o por intermediación de otras plataformas digitales; esta nueva modalidad ha traído como consecuencia un mayor acceso de clientes, y solicitud de servicios, sin embargo la legislación tributaria Colombiana debe adaptarse a la naturaleza de las operaciones económicas y financieras, realizadas por las entidades, personas naturales nacionales y extranjeras, mediante el uso de las plataformas digitales.

Por lo tanto los prestadores de servicios extranjeros que ofrezcan sus servicios en las plataformas digitales de forma directa e indirectas, deben contribuir o pagar el impuesto de renta al Estado Colombiano, tal como lo consagra el Art 95 Numeral 9 de la Constitución Política de Colombia: “ es deber de todo ciudadano contribuir con los gastos del Estado acorde a los principios de Justicia, y equidad ” (Senado, 2022) ; en ese orden de ideas, todas las plataformas digitales extranjeras que presten servicios en Colombia, independientemente si tienen o no establecimiento

permanente, las personas naturales extranjeras que tengan o no residencia fiscal Colombiana, deberán tributar en el país, bajo el principio de residencia o Estado de la fuente según el caso, es importante aclarar que las personas naturales y jurídicas nacionales que realizan actividades de comercio electrónico, son contribuyentes del impuesto de renta.

En visto de lo anterior, las plataformas digitales extranjeras deberán tributar un nuevo impuesto llamado, Impuesto de renta de plataforma digitales, para ello previamente deben cumplir con el deber formal de presentar la respectiva declaración de renta, dirigido a las personas naturales y jurídicas que cumplan con los requisitos de residente fiscal colombiano, consagrado en las disposiciones legales vigentes, posteriormente tributarán por los ingresos de carácter nacional y extranjero, por el criterio de renta mundial.

Es importante resaltar que las plataformas digitales de personas naturales y jurídicas de origen extranjero, que no cumplan con los requisitos para ser residente fiscal colombiano, tributarán por el criterio del Estado de la fuente, es decir, mediante el mecanismo de retención en la fuente, efectuada por el sujeto pasivo de la obligación.

A nivel internacional, existe una gran discusión en torno al mecanismo y ámbito de tributación del impuesto a las plataformas digitales, diversos expertos y autores opinan que no es necesario, la existencia de un establecimiento permanente, ni sede efectiva de administración para el cumplimiento de la obligación formal y sustancial del tributo directo; para subsanar esta eventualidad, la Comisión Europea presenta una propuesta directiva, en donde plantea la adopción del concepto de presencia digital significativa de la siguiente manera “En primer lugar, la presente propuesta establece normas para el establecimiento de un nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente en caso de presencia comercial no física (en lo sucesivo: una «presencia digital significativa»)." (Comision Europea, 2018).

Además, Jaramillo resalta el aporte realizado por Lee en lo concerniente al replanteamiento del concepto de establecimiento permanente:

el punto de partida es el rediseño del concepto tradicional de establecimiento permanente, para reemplazar el criterio del lugar fijo de negocios por el criterio de presencia digital significativa, con lo cual se aseguraría el gravamen en el país donde se prestan los servicios digitales (Lee A, citado por Jaramillo, 2019, p.61.)

Sin embargo, en el mes de octubre de 2021 la mayoría de los países miembros de la OCDE, celebraron un acuerdo global que regula la tarifa mínima del impuesto de renta a las plataformas digitales, con un porcentaje del 15%, con el objetivo de implementarla a partir del año 2023, con una previa regulación en la legislación tributaria interna de los países miembros, acorde con lo establecido en el pilar 1 y 2 de la OCDE, adicionalmente la misma entidad publicó en el mes de febrero de 2023, una guía técnica que establece la implementación del impuesto mínimo global, con el objetivo que los países miembros logren implementar de manera coordinada, el impuesto mínimo global del 15%, y aplicar las nuevas reglas a partir del año 2024; en consecuencia a nivel nacional, el Congreso de la República aprobó la ley 2277 de 2022, establece una nueva figura jurídica denominada, presencia económica significativa dirigida a las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en el país, que no cumplan con los requisitos para ser residentes fiscales Colombianos, o no estén domiciliados en el país, cuya vigencia inicia el 1 de enero de 2024, y actualmente no está reglamentada por el gobierno nacional.

Por consiguiente, el proyecto de grado propone el diseño de un modelo de tributación en el impuesto de renta para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en el país, y para las digitales nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior; dentro del modelo están contemplados los elementos de la obligación tributaria, la jurisdicción tributaria, y las

estrategias para recaudar el impuesto, en donde diferentes entidades participaran en la aplicación de las estrategias, en este caso la DIAN, en cooperación con las entidades financieras, corresponsales bancarios, casas de giros y cambios, los ISP primer nivel, Las cámaras de comercio en Colombia, la cámara Colombiana de comercio electrónico, en vista de lo anterior, para garantizar y/o facilitar la recaudación del impuesto, autorizar la prestación del servicio de las plataformas digitales extranjeras y nacionales en el país, y el registro estadístico por parte de la cámara Colombiana de comercio electrónico.

# **1. La Tributación en el impuesto de renta en Colombia de las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia y las nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior**

## **1.1. Planteamiento del problema**

En el año 2020, a nivel mundial existió una falta de regulación en el ámbito jurisdiccional en el pago del impuesto de renta de las plataformas digitales, esto representó un vacío normativo a las administraciones tributarias de los países, en establecer los alcances y elementos de la obligación tributaria, el tipo de actividades desarrolladas por las mismas; sin embargo países como México, Argentina, España, Francia, Israel, Uruguay, entre otros, tomaron la iniciativa de incluir en su respectiva legislación tributaria, el impuesto de plataformas digitales denominado GAFA<sup>1</sup>, un impuesto de carácter directo que grava las actividades comerciales, de servicios, e inherentes a las plataformas digitales, cuando las mismas prestan los servicios en los países en mención, para disminuir la elusión y evasión del impuesto de renta.

Adicionalmente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>2</sup> ha trabajado y buscado consensos con los países que pertenecen al mismo, para regular el cobro y la jurisdicción del impuesto de renta para las plataformas digitales a nivel internacional, Cabrera manifiesta en la revista de Derecho fiscal lo siguiente, “ se pueden ver los esfuerzos inmensurables de la OCDE a través de su plan BEPS<sup>3</sup> para crear consensos internacionales sobre el tema”

---

<sup>1</sup> GAFA: Son empresas Transnacionales de alta tecnología, como son Google, Apple, Facebook, y Amazon (Celag.org, 2020)

<sup>2</sup> OCDE: La organización para la Cooperación y el desarrollo económicos, es una organización internacional cuya misión es diseñar mejores políticas para una vida mejor. (OECD, 2022)

<sup>3</sup> BEPS: Erosión de la base impositiva nacional y el traslado de beneficios. (OECD, 2022)

(Cabrera, 2017), respetando la autonomía y disposiciones tributarias de los países; gracias a ese esfuerzo y dedicación, en octubre de 2021 la mayoría de países miembros a la OCDE celebraron un acuerdo global que regula la tarifa mínima del 15% en el impuesto de renta para las plataformas digitales, con vigencia a partir del año 2023.

Adicionalmente, Pastrán en el diario la república, menciona el pilar 2 del acuerdo global del marco inclusivo de BEPS de la OCDE que establece la tarifa mínima del 15%:

bajo el Pilar Dos, los 136 países que se han unido al consenso han acordado un sistema coordinado de reglas para garantizar el pago de un impuesto mínimo global cuya tarifa es de 15%, independientemente de dónde desarrollen sus actividades las multinacionales. (Pastrán, 2021).

Además, la OCDE a finales del año 2021, estableció normas relacionadas al segundo pilar que regula la aplicación del impuesto mínimo global del 15% para las empresas multinacionales, como lo señala en la página corporativa: “Las reglas GloBE refuerzan un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen este impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan” (OECD, 2021), asimismo la OCDE publicó en febrero de 2023, una guía técnica que resalta la implementación del impuesto mínimo global del 15%, como lo indica nuevamente la OCDE en la página: “ *La Guía Administrativa Acordada para las Reglas GloBE del Pilar Dos* garantizará resultados coordinados y una mayor certeza para las empresas a medida que avanzan para aplicar las reglas del impuesto corporativo mínimo global a partir de principios de 2024” (OCDE, 2023).

En relación al concepto de establecimiento permanente, ha permitido a la administración tributaria de cada país, realizar el cobro del impuesto de renta para las entidades extranjeras que obtengan ingresos en la respectiva jurisdicción, sin embargo la economía digital ha representado

grandes retos para efectos de recaudar el respectivo impuesto, en especial para las plataformas digitales de origen extranjero, que no cuentan con instalaciones físicas, ni personal contratado, por este motivo diversos expertos han manifestado un nuevo concepto, que cambia el paradigma del establecimiento permanente, como lo revela un estudio de los autores Cruz, Sánchez, Hidalgo:

creación de un nuevo concepto de «establecimiento permanente virtual» que sería de aplicación sólo a quienes vendan bienes y servicios digitales donde la posibilidad de establecer contacto sea únicamente vía web, no hay espacio físico y la residencia del vendedor es irrelevante. (Cruz et ál, 2017).

Se interpreta que las actividades realizadas por las plataformas digitales en un determinado territorio, sin importar si la plataforma digital tenga o no presencia física - establecimiento permanente en Colombia tratándose del contexto nacional, deben tributar en el país; por lo tanto, es primordial diseñar estrategias para el pago del impuesto de renta en Colombia, amparados en la legislación tributaria.

Por otra parte, la jurisdicción del impuesto de renta para las plataformas digitales es un tema complejo que han discutido las naciones pertenecientes a la OCDE; sin embargo, existen diferentes propuestas para establecer su jurisdicción, como lo manifiesta Mendoza “Cada Estado, debido a su soberanía, ejerce su potestad tributaria, entendida ésta como la facultad inherente que tiene para crear tributos y exigir su cumplimiento a las personas sometidas a su competencia tributaria.” (Mendoza, 2022); en consecuencia, Colombia ejerce la potestad tributaria por medio de los organismos de elección popular, en este caso el Congreso de la República, las Asambleas y Concejos, para crear, modificar, derogar los impuestos de carácter nacional y territorial, en particular el impuesto de renta.

Adicionalmente, el artículo 363 de la constitución política de Colombia, ampara el sistema tributario nacional de la siguiente manera “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” (Constitucion Política de Colombia 1991), en efecto el artículo 95 numeral 9 señala que todos los ciudadanos tienen la obligación de aportar para los gastos del Estado, consagrado de la siguiente manera “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (senado S. d., 2022).

Así mismo, existe un marco regulatorio establecido en el artículo 420 en su literal c del estatuto tributario, en relación con el impuesto al valor agregado por uso de las plataformas digitales que prestan servicios desde el exterior, señala lo siguiente “Que el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador del impuesto sobre las ventas (IVA), la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos”, (Estatuto.co, 2022) igualmente, este artículo en su parágrafo 3 indica lo siguiente:

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 estos tengan su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional” (Accounter, 2020).

En el año 2021, la legislación tributaria nacional, en relación al impuesto de renta, no estaba regulado este impuesto para operaciones o actividades desarrolladas en el país por parte de las plataformas digitales extranjeras, por este motivo el congreso de la república, aprobó la ley 2277 de 2022 denominada reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que establece la figura jurídica llamada presencia económica significativa en Colombia, dirigido a las personas naturales

y jurídicas extranjeras que no tengan el carácter de residente fiscal colombiano, consagrado en el artículo 57 de la citada ley:

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. (Pública F. , Función Pública).

En conclusión, es importante aclarar que el nuevo concepto denominado presencia económica significativa, surtirá efectos legales a partir del 1 de enero de 2024, y aún no ha sido reglamentada por el gobierno nacional.

### ***1.1.1 Formulación de pregunta de investigación***

¿Cómo deben tributar a título del impuesto de renta en Colombia las plataformas digitales extranjeras por los servicios prestados en el país y las plataformas nacionales frente a los ingresos obtenidos en Colombia y en el exterior?

## **1.2 Objetivos**

### ***1.2.1 Objetivo general***

Diseñar un modelo de tributación del impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales extranjeras por los servicios prestados en el país, y para las plataformas nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior.

### ***1.2.2 Objetivos específicos***

Determinar los elementos de la obligación tributaria del impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales extranjeras por los servicios prestados en el país, y para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior.

Delimitar la jurisdicción tributaria en el impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales extranjeras por los servicios prestados en el país, y para las plataformas nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior.

Diseñar estrategias que deben componer el modelo, para efectos de gravar con el impuesto de renta, las actividades realizadas por las plataformas digitales extranjeras en Colombia, y las nacionales por los servicios prestados en el país y extranjero.

### **1.3 Justificación**

El uso de las plataformas digitales es una dinámica mundial que ha tomado fuerza durante las últimas décadas, ha permitido reducir costos, distancias, esfuerzos, agilidad en las transacciones económicas, financieras de las entidades del sector público, privado, incluyendo las multinacionales, en vista de lo anterior todas las actividades y sectores económicos han tenido una alta participación en el uso del internet y de las plataformas digitales, como lo manifiesta Cabrera: “es una realidad ineludible que la mayoría de operaciones de negocios se canalizan hoy a través del comercio electrónico, donde las últimas décadas atestiguan el auge y la revolución de todas las formas de las plataformas digitales” (Cabrera O. S, 2017).

Adicionalmente, las plataformas digitales han permitido un desarrollo dinámico desde el punto de vista económico y financiero para las entidades, como lo manifiesta el informe sobre la economía digital 2019 de las Naciones Unidas: “ Al haber más oportunidades de conectarse con

distintas partes de un país, o con otros países, pueden aumentar la eficiencia y el acceso a los mercados nacionales e internacionales” (Unidas, 2019), además, el problema coyuntural a nivel mundial en donde la pandemia fue provocada por el virus SARS-CoV-2, ha permitido a las pequeñas, medianas, grandes empresas, multinacionales, sector público, acudir al uso masivo del internet, que representa un incremento del comercio electrónico, y uso de las plataformas digitales, para el consumo de bienes y servicios.

Así mismo, las plataformas digitales han generado altos ingresos y utilidades para las grandes compañías, entre ellas *Netflix, Adobe, Amazon, Microsoft, Tencent, Alibaba*, como lo revela el portal de noticias BBC News Mundo, en donde *Netflix* reportó “Ingresos anuales: US\$15.800 millones, Crecimiento de ingresos: 337% entre 2012 y 2018, el 44% de sus ingresos proviene de la venta de contenido original” (BBC News Mundo, 2019), en el contexto nacional el crecimiento en ventas por comercio electrónico registró un crecimiento progresivo entre 2019 y 2021, como lo revela el observatorio Ecommerce del ministerio de tecnologías de la información y las comunicaciones: “ año 2019: 21,8 billones de pesos, año 2020: 28,4 billones de pesos, año 2021: 39,9 billones de pesos” (Ecommerce, 2022), mientras los ingresos por el mismo concepto del año 2022 aumentaron frente al año 2021, como lo revela un informe de la cámara Colombiana de comercio electrónico: “ Algunas cifras que destacan: en 2022 se registraron COP 55,17 billones de ventas en línea, un crecimiento de 38,4 % vs 2021.” (Electrónico, 2023).

Sin embargo, la tributación a título del impuesto de renta en los países en donde prestan los servicios no ha generado el impacto esperado, porque no tributan por la totalidad de ingresos, ni las utilidades obtenidas, como lo revela el informe de CEPAL, “Sin embargo, la tributación de la renta derivada de estas transacciones sigue siendo limitada y requerirá soluciones

internacionales, como las que se están proponiendo en el marco inclusivo de BEPS” (CEPAL, 2021).

Es importante complementar que las plataformas digitales tributan con una tarifa muy reducida en jurisdicciones de baja o nula tributación, como lo manifiestan Gómez y Morán en su publicación, “Luego transfieren sus utilidades gravables hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, lo que a su vez agudiza el problema de la evasión y la elusión fiscal a escala internacional.” (Dalmiro Morán, 2020), por tal motivo la OCDE previo al acuerdo celebrado en el mes de octubre de 2021, con los 136 países miembros, ha diseñado estrategias para legislar y establecer el nivel de tributación de las compañías, empresas, personas naturales que obtienen ingresos, excedentes o utilidades por el uso de las plataformas digitales, pero no ha sido posible, por la alta complejidad para establecer en muchos casos la jurisdicción de la tributación del impuesto.

En vista de lo anterior, Quimbayo manifiesta que la OCDE ha propuesto que las plataformas digitales paguen el impuesto de renta en el lugar donde presten sus servicios, sin necesidad que tengan sede, negocio: “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” (Quimbayo,2022).

Es importante resaltar que el derecho tributario internacional, establece el principio personalista y territorialidad o fuente de la renta, que regulan la asignación tributaria a nivel mundial, con el propósito de abordar situaciones que impliquen doble tributación, como lo manifiestan Borderas y Moles:

a) Principio personalista. El residente de un país tributa por su renta mundial determinado independientemente del lugar donde la renta se genere. Los puntos de conexión serán la residencia habitual y la nacionalidad.

b) Principio de territorialidad o de fuente de la renta. Un determinado Estado sujeta a gravamen las rentas originadas en su territorio con independencia de que el contribuyente sea residente o no. El Estado fuente tendrá derecho a gravar las rentas generadas dentro de su territorio nacional. (Ester Borderas, 2008).

Con base a lo anterior, cada país o Estado tiene la autonomía para determinar la carga tributaria, y obligar a sus ciudadanos para que financien los gastos del mismo, tal como lo manifiestan Borderas y Moles: “Cada Estado es soberano para exigir y graduar los gravámenes dentro de su territorio, y ello es así porque los ciudadanos están sometidos al poder coactivo del Estado” (Moles, 2008).

En el contexto nacional, las plataformas digitales extranjeras que prestaron servicios desde el exterior, pagaron el IVA en Colombia, según lo reportado por la DIAN “las empresas responsables del Impuesto Sobre las Ventas - IVA de Prestadores de Servicios desde el Exterior, declararon y pagaron \$38.189 millones” (DIAN, 2019), de este modo existe un amparo legal, que obliga a las plataformas digitales que prestan servicios desde el exterior, a pagar el IVA, como lo consagra de forma genérica el artículo 420 literal C del Estatuto Tributario “ c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.” (Estatuto.co, 2022).

En relación con la recaudación por IVA correspondiente al primer trimestre de 2021 por parte de las plataformas digitales, han sido efectiva, como lo manifiesta la revista Forbes “Sobre

las plataformas digitales, Junco destacó que entre enero y marzo estas han pagado \$99.412 millones en IVA” (Forbes, 2021).

Según el artículo 24 E.T, define el significado y los numerales de los ingresos de fuente nacional, no obstante, el mismo artículo no contempla de forma tácita, los ingresos por comercio electrónico enfocado a las personas naturales y jurídicas de carácter nacional, en cambio el numeral 17 si lo establece, para los ingresos originados en el país, por la venta o prestación de servicios realizadas por personas naturales y jurídicas extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal, ni estén domiciliadas en el país, disposición agregada por el art 57 de la ley 2277 de 2022; en consecuencia por generalidad de la norma, se interpreta que los ingresos obtenidos por las plataformas digitales Colombianas, es de fuente nacional, estarán gravadas con el impuesto de renta.

Por otra parte, la figura del establecimiento permanente en Colombia ha tomado fuerza desde el punto de vista práctico, y normativo, tal como lo manifiesta García en donde relaciona el artículo 58 de la ley 1943 de 2018 que regula jurídicamente la figura del establecimiento permanente en el país:

para efectos de lo establecido en los artículos 20, 20- 1 y 20-2 del estatuto tributario, los establecimientos permanentes de individuos, sociedades o entidades extranjeras, de cualquier naturaleza, ubicados en el país, serán gravados sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera que le sean atribuibles. (Martinez, 2020).

No obstante, no es necesario que deba existir el establecimiento permanente de forma física para las actividades realizadas en la economía Digital, tal como lo afirma Quimbayo:

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. (Quimbayo, 2022).

Adicionalmente el artículo 57 de la ley 2277 de 2022, creó la figura jurídica denominada presencia económica significativa, cuya vigencia inicia el 1 de enero de 2024, destinada a las personas naturales y jurídicas extranjeras que no tengan el carácter de residente fiscal, ni estén domiciliados en el país, cuando presten servicios digitales desde el exterior, y cuyos clientes y/o usuarios estén ubicados en Colombia, estarán obligados a pagar el impuesto de renta; de esta forma resuelve el vacío legal que existía antes de la citada ley, en donde establecen las reglas o condiciones para la sujeción en el impuesto, sin embargo la vigencia del art 57 de la presente ley, inicia el 1 de enero de 2024, y aún no ha sido reglamentada por el gobierno nacional, por tal motivo, el trabajo de grado propone un modelo de tributación en el impuesto de renta para plataformas digitales extranjeras que presten servicios en el país, que establece los elementos de la obligación tributaria, el diseño de estrategias o actividades, y la delimitación de la jurisdicción tributaria.

Del mismo modo, el presente modelo va dirigido a las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior, que propone un impuesto de renta del 25%, con la finalidad de dinamizar, impulsar, expandir la economía digital, exonerando el pago del impuesto para aquellas actividades o servicios educativos, bancarios, redes sociales, y todas las contempladas en el modelo propuesto, prestadas a título gratuito; así mismo el modelo ilustra los demás elementos de la obligación tributaria, las estrategias y delimitación tributaria, para efectos de dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales.

## 2. Marco referencial

### 2.1 Marco teórico

#### 2.1.1 *Criterio de residencia fiscal personas naturales y jurídicas*

El término de residencia fiscal es un concepto que ha evolucionado con el tiempo, en donde se establece un control, para exigir el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales, a las personas naturales y jurídicas con relación a nivel de renta y riqueza poseído, no solamente en el territorio en donde tiene la sede principal de negocios, o en donde habitualmente la persona natural reside, diversos expertos opinan acerca de su definición, tal como Serrano lo manifiesta:

que una persona física es residente en un territorio específico cuando se dé cualquiera de las circunstancias recogidas en la normativa (permanencia de más de 183 días, durante el año natural, en el territorio en cuestión; radicar en ese territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta; residencia habitual en el territorio del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física). (Serrano, 2018).

Adicionalmente, cada país tiene la autonomía para decidir los criterios para establecer la residencia fiscal de las personas naturales, como lo manifiesta Almonacid “Cada Estado soberano tiene la potestad tributaria y la libertad para establecer los criterios de sujeción oportunos para determinar la residencia fiscal de una persona en su territorio.” (Almonacid, 2018), en el contexto internacional existe un marco de referencia que define la residencia fiscal para las personas naturales y jurídicas en su respectiva nación, es el caso de España o Reino de España, como lo describe Almonacid:

nuestra legislación tributaria sobre la materia establece que para poder considerar a un contribuyente como residente se exige un criterio objetivo de permanencia, es decir, la residencia efectiva en el territorio durante más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán también las ausencias esporádicas o temporales. (Almonacid, 2018).

En el escenario internacional la tributación por renta mundial, obliga o persuade a las naciones a celebrar convenios para evitar la doble tributación, con el propósito que cada Estado previo consenso entre las partes, recaude el valor neto de los tributos, una vez restado por ejemplo el descuento tributario, en esta óptica García manifiesta lo siguiente “La exigencia de un gravamen sobre la renta mundial de modo simultáneo a la exigencia de impuestos sobre la renta de carácter territorial obliga a articular mecanismos que palién los efectos de la doble imposición internacional” (García F. A., 2013).

Con referencia a la residencia fiscal para las sociedades o personas jurídicas, establecen dos puntos de conexión para gravarlas con el impuesto de renta en el Estado en donde ejerce la actividad o presta el servicio, como manifiesta García “En relación con las personas jurídicas, este requisito se basa en dos tipos de conexiones, el lugar de su constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas.” (García J. F., 2018).

En el contexto colombiano, la ley 1607 de 2012 en su artículo 2 modificó las condiciones de residencia fiscal para las personas naturales, al mismo tiempo el artículo 84 de la citada ley, incluyó el concepto de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios, en ese orden de ideas, se anexa la tabla 1, que resume el contenido jurídico de la residencia fiscal en el país.

**Tabla 1.** *Contenido jurídico de residencia fiscal contexto nacional*

<b>Normatividad</b>	<b>Articulado</b>	<b>Título</b>	<b>Fuente</b>
Ley	Ley 1607 de 2012. Art 2 modifica Art 10 del E.T. Art 84. Adiciónese el Art 12-1 E.T.	Residencia para efectos tributarios  Concepto de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios.	Función Pública
Decreto	Decreto reglamentario 3028 de 2013. Art 1,2 y 8.	Ingresos para efectos de establecer la residencia tributaria de las personas naturales. Administración de bienes en el país para efectos de establecer la residencia tributaria de las personas naturales. Sociedades o entidades consideradas nacionales por tener su sede efectiva de administración en el territorio colombiano.	Función Pública.
Ley	Ley 1739 de 2014. Art 25.	Adiciónese el parágrafo 2 al artículo 10 Estatuto Tributario	Función Pública

*Notas.* Tabla 1. Contenido Jurídico de residencia fiscal en el contexto nacional, Para más información remitirse a los enlaces o fuente bibliográfica de la presente tabla.

En relación al concepto de descuento tributario, un contribuyente del impuesto de renta reporta los ingresos y patrimonio poseído en el exterior, y define el nivel de tributación neto en el país, siempre que tenga el carácter de residente fiscal, permitiendo restar a título de descuento tributario los impuestos pagados en el exterior, tal como lo manifiesta Romero: “En primer lugar, debe recalcar que según la normativa aplicable, el crédito tributario en Colombia opera de manera exclusiva para las personas naturales o jurídicas que puedan ser consideradas como residentes o domiciliadas en nuestro país”. (Romero, 2017).

### **2.1.2 Servicios**

La palabra servicios tienen diferentes enfoques, partiendo de una definición general, hasta el punto de vista tributario, es por ello, por lo que García define el servicio al cliente así “el servicio al cliente constituye para las organizaciones una de las grandes exigencias que demanda adecuada

atención para lograr una impecable prestación de este” (García A. , 2016). Es importante resaltar que los servicios tienen incidencia fiscal, marcan un derrotero para decidir qué país o nación tiene la potestad para gravarlos, por consiguiente, la tabla No 2 ilustra el marco normativo del servicio técnico, la asistencia técnica, la consultoría en el país, en donde se establece el significado, y los efectos tributarios en el IVA y retención en la fuente por Renta.

**Tabla 2.** *Marco normativo de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría*

<b>Normatividad</b>	<b>Articulado</b>	<b>Título</b>	<b>Fuente</b>
Decreto	Decreto Ordinario 2123 de 1975. Art 2	Asistencia Técnica	Suin - Juriscol
Decreto	Decreto Reglamentario. Art 2579/1983. Art 11.	Retenciones en la fuente a título de renta	Suin Juriscol
Decreto	Decreto Reglamentario 1372 de 1992. Art 1.	Definición del servicio para efectos del IVA.	Suin Juriscol
Ley	Ley 80 de 1993. Art 32. No 2.	Contrato de Consultoría	Función Pública
Decreto	Decreto Único reglamentario 1625 de 2016. Art 1.3.1.2.1	Definición del servicio del IVA para efectos del IVA.	Función Pública
Ley	Ley 1819 de 2016. Art 126.	Modifica el Artículo 408 E. T	Función Pública

*Nota.* Contenido Marco normativo de servicio técnico, asistencia técnica, consultoría, del autor. Para más información remitirse a los enlaces o fuente bibliográfica de la presente tabla.

Es menester resaltar que el artículo 11 numeral 1 y 2 del decreto reglamentario 2579 de 1983, hacen referencia a la retención en la fuente por el impuesto de renta, cuando efectúan pagos o abonos en cuenta a sociedades o entidades extranjeras sin domicilio en el país, y a personas naturales extranjeras sin el carácter de residente fiscal en Colombia, en relación a los servicios técnicos, asistencia técnica y Consultoría, posteriormente la ley 1819 de 2016 en el artículo 126 E.T indica una retención en la fuente del 15% a título de renta, por los pagos o abonos en cuenta, por los servicios prestados en el país, o desde el exterior, por personas no residentes o no domiciliadas en el país.

Posteriormente la DIAN emitió el oficio 00065 del 6 de febrero de 2018 que estableció el tratamiento tributario de los servicios de computación en la nube, al considerarlas como servicios técnicos, son susceptibles de efectuarle retención en la fuente del 15%, como lo manifiesta el oficio de la DIAN:

Sí las cosas, dado que se está en presencia de un servicio técnico y que el pago se va a realizar a una sociedad o entidad no domiciliada en Colombia, al momento del pago o abono en cuenta por el residente fiscal en Colombia, según lo previsto en el artículo 408 del Estatuto Tributario, se debe practicar una retención en la fuente a título de renta correspondiente al 15%. (DIAN, CIJUF, 2018).

Posteriormente, la misma entidad emitió el Oficio 032620 del 8 de noviembre de 2018, reconsidera la denominación de los servicios de computación en la nube, como servicio técnico, por lo tanto, son susceptibles de retención en la fuente a título de renta, siempre en cuando exista la participación así sea mínima, de un operador o técnico, como lo indica el presente oficio:

sí en la prestación de ciertos 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 estos, para que se configure un servicio técnico.* (DIAN, CIJUF, 2018).

Finalmente, el congreso de la república aprobó la ley 2277 de 2022, denominada reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que establece en el artículo 57 la nueva figura jurídica, llamada presencia económica significativa en Colombia, que obliga a pagar el impuesto de renta a las personas naturales y Jurídicas extranjeras que no tengan el carácter de residente fiscal, ni domiciliados en el país, siempre que realice cualquier actividad de servicios y/o comercial contemplada en el numeral 1 y 2 del mismo artículo.

### ***2.1.3 Rol de la OCDE y los pilares uno y dos***

La OCDE es un órgano internacional que se encarga de diseñar políticas transnacionales para mejorar la calidad de vida de los países miembros, enfocados en diversos temas, por ejemplo, la economía, el empleo, el medio ambiente, la salud, el comercio, corrupción e integridad, entre otros, señalados en la página del organismo. (OECD, 2022). En relación con sus políticas se encuentran, el entorno digital y los impuestos, en donde la primera se encarga de ayudar a los sectores económicos y a la sociedad en el uso de las herramientas digitales, mediante el proyecto Going Digital, según lo manifiesta “El proyecto Going Digital de la OCDE tiene como objetivo ayudar a los formuladores de políticas a comprender mejor la transformación digital en el trabajo y desarrollar políticas apropiadas para dar forma a un futuro digital positivo.” (OECD, 2022).

En relación con el tema de impuestos, se establece la implementación del plan BEPS, conformado por 15 acciones, que establecen mecanismos para prevenir la elusión de impuestos, y el pago de los mismos en la jurisdicción que preste el servicio o ejecute la actividad económica, por lo tanto, la tabla No 3 ilustra las 15 acciones del Plan BEPS (OECD, 2022).

**Tabla 3.** *Acciones del plan BEPS*

<b>Acción</b>	<b>Denominación</b>
1	Retos Fiscales derivados de la digitalización
2	Neutralización de los efectos de los acuerdos de desajuste Híbrido
3	Sociedad extranjera controlada
4	Limitación de las deducciones de intereses
5	Prácticas fiscales nocivas
6	Prevención del abuso de los tratados Fiscales
7	Estatus de establecimiento permanente
8	Los precios de transferencia - Intangibles
9	Los precios de transferencia - Intangibles
10	Los precios de transferencia - Riesgos y capital
11	Análisis de datos BEPS
12	Reglas de divulgación obligatoria
13	Informes país por país
14	Procedimiento de acuerdo mutuo
15	Instrumento Multilateral.

*Nota.* Contenido planes de acción BEPS, de mi autoría. (OECD, 2022).

Con base a lo anterior, es importante resaltar la acción 1 que hace referencia, a las medidas, estrategias dirigidas a las actividades de comercio, de servicios, y todas inherentes a la economía digital, del mismo modo, la acción 1 está conformada por los pilares 1 y 2, en donde el pilar 1

establece una serie de elementos, destinados a una tributación proporcional, justa, en relación a las actividades económicas realizadas de forma tradicional o digital, por parte de las entidades y multinacionales, en una determinada jurisdicción o Estado, de acuerdo a las utilidades o ingresos obtenidos, mientras el pilar 2 está dirigido a proteger la base gravable de los países miembros, con la creación de la tarifa mínima del 15% en el impuesto de renta, incorporando mecanismos o estrategias para garantizar el pago proporcional del mismo.

Por lo tanto, en octubre de 2021 los 135 países que pertenecen a la OCDE, llegaron a un acuerdo que estableció la tarifa mínima del 15% en el impuesto de renta global para las plataformas digitales, para ello los países miembros deberán legislar internamente el cobro del presente impuesto a partir del 1 de enero de 2023, mientras tanto la OCDE en la página web emitió dos pilares que establece el marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20 acerca de las propuestas para el pilar 1 y 2, por consiguiente es relevante señalar los dos pilares, mediante la tabla 4. (OECD, 2022).

**Tabla 4.** *Pilar uno y dos*

<b>Pilar</b>	<b>Denominación</b>
Uno	Reasignación de derechos impositivos
Dos	Mecanismo global de erosión anti - base

*Nota:* Pilar Uno y Dos, de mi autoría. (OECD, 2022)

#### **2.1.4 Principio de la fuente**

Es un principio ejercido por el Estado para gravar con tributos directos a los no residentes fiscales que perciben ingresos o rentas de carácter nacional, como lo explica Herrán “somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del Estado o considerados de fuente

nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente.” (Herrán, 2000).

Además, Jaque manifiesta el principio de la fuente de la siguiente forma: “el principio de la fuente tiene su aplicación sobre 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” (Jaque J. , 2010).

Finalmente, el principio de la fuente es el mecanismo pragmático que acude los países, para imponer el impuesto de renta, a las actividades económicas realizadas por empresas o personas naturales que no tienen el carácter de residente fiscal, en especial las actividades inherentes al comercio electrónico, en donde el gran reto hace referencia a la no presencialidad de los negocios.

### ***2.1.5 Ingresos de fuente nacional***

En Colombia, el artículo 24 del E.T establece los ingresos de fuente nacional por actividades permanente o transitorias, con o sin establecimiento propio, la tabla No 5 ilustra el contenido del artículo 24 del E.T.

**Tabla 5.** *Ingresos de fuente nacional*

<b>Normatividad</b>	<b>Articulado</b>	<b>Título</b>	<b>Fuente</b>
Estatuto Tributario	Art 24 E. T	Ingresos de fuente nacional	Función Pública

*Nota:* Ingresos de fuente nacional. del autor.

Con base a lo anterior es importante resaltar que las actividades inherentes al comercio electrónico están incluidas en el numeral 17 del mismo artículo del E.T, según lo contemplado por el art 57 de la ley 2277 de 2022, siempre que la actividad sea realizada por una persona natural o

jurídica no tenga el carácter de residente fiscal, ni estar domiciliado en el territorio nacional, excepto los ingresos contemplados en los numerales 6, 7 y 8, si son prestados en el país o en el exterior, siguen clasificados como ingresos de fuente nacional, por ejemplo los servicios técnicos, asistencia técnica; en cambio los ingresos obtenidos por las plataformas digitales nacionales cuando ejercen el comercio electrónico en el país, no son contemplados de forma específica, ni tácita, en el artículo 24 E.T, permitiendo una interpretación general o analógica, en relación a los servicios prestados en el territorio nacional.

### **2.1.6 Impuestos**

Los impuestos son pagos obligatorios, unilaterales, sin ningún tipo de retribución por parte del Estado de forma inmediata, con el propósito de contribuir con las cargas y funciones del Estado colombiano, en aspectos de inversión social, gastos de funcionamiento y pago de la deuda, tal como lo consagra el Art 95 No 9 de la Constitución Política de Colombia “9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Georgetown, Constitución Política de Colombia).

Un concepto más amplio del impuesto, lo explica el observatorio fiscal de la Universidad Javeriana así:

los impuestos son pagos obligatorios que las personas y las empresas hacen al Estado, con el fin de que éste pueda proveer bienes y servicios a todos los colombianos. Los impuestos son la principal fuente de ingresos del Estado. Sin la tributación, el Estado no tendría suficiente dinero para garantizar bienes y servicios básicos para la población, ni para mejorar la infraestructura del país.” (Javeriana, 2020).

Así mismo, el pago de impuestos no representa ninguna contraprestación inmediata, ni directa por parte del Estado, como lo manifiesta Yáñez “pagar impuestos no garantiza recibir desde el fisco una contraprestación por un monto equivalente a los impuestos pagados” (Yáñez, 2016).

Los impuestos están clasificados en directos e indirectos, en donde los impuestos directos están relacionados con el nivel de ingresos o riqueza que obtenga la persona natural o jurídica, mientras los impuestos indirectos grava el consumo, y establece responsabilidades a terceras personas, como sujetos pasivos, tal como lo manifiesta Brito “Se denominan impuestos directos porque gravan de forma directa la renta de los contribuyentes, varían dependiendo de la condición económica y de los ingresos de las entidades que realizan actividades en el país.” (Brito, 2020), mientras Yáñez define los impuestos indirectos de la siguiente manera “Un impuesto indirecto es aquel que grava los gastos de consumo y producción. Se subdividen en impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo.” (Yáñez, 2014).

Desde el punto tributario los países determinan la jurisdicción para establecer los elementos de la tributación, su alcance para el cobro y recaudación de los impuestos, por ese motivo a nivel internacional el sistema de recaudación es complejo, para regular lo anterior los países celebran convenios para evitar la doble tributación, por tal motivo Jaque manifiesta lo siguiente:

la doble tributación internacional debe ser abordada primeramente desde una perspectiva económica. Los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción animosamente para recaudar impuestos cuando las actividades sean llevadas a cabo dentro del propio país por terceros no residentes, o bien, estas se desarrollen en otros países por residentes del primero” (Jaque, 2010).

Al respecto, la doble tributación es un fenómeno provocado por la globalización de la economía, en donde se intercambian bienes y servicios, como lo manifiesta Vallejo “el fenómeno

de la doble imposición es una consecuencia directa de la globalización de las economías y la internacionalización de las transacciones mercantiles.” (Vallejo, 2007), en vista de lo anterior los países toman medidas para evitar la doble tributación, denominadas como medidas unilaterales y bilaterales, en donde la última hace referencia a los convenios para evitar la doble imposición, por este motivo Vallejo resalta la importancia de esta medida “De ahí la importancia y difusión de los denominados convenios para evitar la Doble Imposición entre países, que entran dentro del marco del derecho internacional público.” (Vallejo, 2007).

Es importante resaltar que la principal característica de los convenios bilaterales, es el acuerdo celebrado entre dos países, se establecen medidas, reglas de juego para gravar los ingresos o rentas, establecer la potestad tributaria, por este motivo Pedrosa lo define así “Los convenios fiscales bilaterales se han convertido en el principal instrumento en el contexto de la fiscalidad internacional, son el mecanismo idóneo para distribuir las potestades sobre la renta entre los Estados contratantes” (Pedrosa, 2015).

En relación a los modelos más usados en la actualidad, para evitar la doble imposición están los elaborados por la ONU y la OCDE, los dos modelos establecen el derecho que tienen los países que pertenecen al mismo, de gravar los ingresos en el país que los genera, y en el país de residencia, respectivamente, sin embargo los dos modelos reflejan pequeñas diferencias, como lo manifiesta Vallejo “Sin embargo, en el modelo OCDE se pone mayor énfasis al criterio de residencia a diferencia del de la ONU que se inclina por el de fuente” (Vallejo, 2007).

### ***2.1.7 Plataformas digitales***

Es un concepto moderno aplicable a la economía digital, en donde se desarrolla el comercio electrónico, que implica la venta de bienes, la prestación de servicios, y actividades similares de

forma virtual, por consiguiente, diversos expertos definen las plataformas digitales acorde a su punto de vista, por ejemplo, Fernández manifiesta:

Las plataformas digitales han pasado a constituir una parte importante y creciente del diario vivir. A tal punto que difícilmente se pueden concebir actividades como desplazarse, alimentarse, hacer compras y cumplir con obligaciones familiares y burocráticas sin la existencia de estas. (Fernandez, 2020).

Igualmente, las plataformas digitales se definen como aquella infraestructura digital o virtual, que permite el intercambio de información, en donde se pueden efectuar actividades de comercio electrónico, y aquellas de interacción social prestadas por las redes sociales, en ese sentido, Canals lo define así: “Todos estos dispositivos organizacionales constitutivos de las plataformas, que hoy forman una sólida red de infraestructura” (Canals, 2020), por otra parte la doctora De Las Heras manifiesta el concepto de plataforma digital así: “La plataforma digital, en sentido amplio, no es más que un canal que pone en relación a determinadas personas que pueden tener un interés común o que puede satisfacer necesidades diversas pero cuyas necesidades confluyen” (Heras, 2019).

Las plataformas digitales han impulsado el desarrollo de las actividades económicas, financieras, de las entidades, personas naturales, y un cambio en el modelo tradicional de celebrar negocios, como lo manifiesta el informe sobre la economía digital 2019 de naciones unidas: “En los últimos diez años, ha surgido por todo el mundo una plétora de plataformas digitales que utilizan modelos de negocio basados en los datos y que han alterado a su paso los sectores tradicionales” (Naciones Unidas, 2019).

Adicionalmente las plataformas digitales se dividen en dos partes, según el mismo informe de naciones unidas:

Se puede distinguir entre plataformas de transacción y plataformas de innovación. Las plataformas de transacción son mercados de dos o más vías con una infraestructura en línea que facilita los intercambios entre diversas partes. Se han convertido en un modelo de negocio básico para las principales empresas digitales (como Amazon, Alibaba, Facebook y eBay), así como para aquellas que prestan apoyo a sectores habilitados digitalmente (como Uber, Didi Chuxing o Airbnb). Las plataformas de innovación crean entornos para que los productores de código y contenido desarrollen aplicaciones y programas, por ejemplo, en forma de sistemas operativos (como Android o Linux) o estándares tecnológicos (como el formato de vídeo MPEG).” (Naciones Unidas, 2019).

Con base a lo anterior, las plataformas digitales permiten y facilitan la comercialización de bienes y prestación de servicios entre las entidades y los consumidores – clientes, como lo manifiesta nuevamente el informe de naciones unidas: “Las plataformas digitales permiten que quienes ofertan bienes o servicios puedan conectarse más fácilmente con los (posibles) consumidores.” (Naciones Unidas, 2019).

Finalmente, los Estados o Países, están diseñando estrategias para garantizar la recaudación de los tributos, por las actividades que realicen las plataformas digitales, tal como lo manifiesta el informe de Naciones Unidas: “Los países están reconsiderando la forma en que deben distribuirse los derechos impositivos para evitar la posibilidad de que las principales plataformas digitales estén infragravadas en una economía digital en rápida evolución” (Naciones Unidas, 2019).

### ***2.1.8 Economía digital y comercio electrónico***

En los últimos años el uso de la economía digital ha aumentado, lo que representa mayores transacciones económicas, financieras por internet, mediante las plataformas digitales, como

vehículo o instrumento contemporáneo que hace parte de la cuarta revolución, como lo manifiesta el observatorio de la economía digital de Colombia: “Al reconocer la importancia de la digitalización en los sectores económicos como motor para detonar la productividad y acelerar el crecimiento económico” (Cámara de Comercio Bogotá, 2018).

Con base a lo anterior, la economía digital representa grandes retos, a los diferentes sectores, grupos empresariales, especialmente a los microempresarios, enfocados en el manejo de las plataformas digitales, tal como lo manifiestan de forma conjunta Seira, Pineda, y Rasteletti: “En las últimas décadas el mundo ha experimentado cambios tecnológicos muy importantes. Uno de los más consecuentes es el surgimiento y expansión del internet, con las tecnologías y modelos de negocio que éste facilita” (Enrique Seira, 2019).

Adicionalmente, los países a nivel mundial deben enfrentar un gran reto, desde el punto de vista tributario, referente al ámbito territorial, que implica una afectación en el nivel de recaudación en los impuestos, en este caso la renta; por tal motivo la OCDE y el G 20<sup>4</sup> han adoptado la acción I para enfrentar esta realidad, tal como lo señala Morales : “ En el marco del proyecto BEPS de la OCDE y el G 20 se ha adoptado la acción 1, dirigida a afrontar los retos de la economía, digital” (Morales, 2017), en efecto, los Estados no han llegado a ningún consenso en el ámbito de tributación directa e indirecta.

Sin embargo, el acuerdo celebrado en el mes de octubre de 2021 entre 136 países pertenecientes a la OCDE, estableció una directriz a nivel mundial, para que cada territorio legisle el tributo directo a las plataformas digitales, tomando como punto de referencia la tarifa mínima del 15%, establecido en el pilar 2 de la acción 1, tal como lo revela el documento OCDE “ Las

---

<sup>4</sup> G20: Es el grupo de Países más poderosos del mundo, representan el 85% de la economía mundial. Incluye las mayores potencias industriales como Estados Unidos o Alemania, y países con economías emergentes como Brasil o China. (BBC Mundo, 2014)

reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.” (OECD, 2021).

En relación con el comercio electrónico, este hace parte de la economía digital, y se enfoca en el intercambio, negociación, compra y venta de bienes, el ofrecimiento de servicios, de forma digital, acudiendo al uso de las plataformas virtuales, Soberano lo define así “El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como el comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, subastas, entre otros.” (Soberano,2021).

Adicionalmente, el comercio electrónico está clasificado en 4 categorías, la primera, negocio a negocio (B2B), negocio a cliente (B2C), Cliente a negocio (C2B), cliente a cliente (C2C), como lo señala Soberano:

negocio a negocio (B2B Business to Business): Este tipo de comercio electrónico se da cuando una empresa intercambia sus productos o servicios con otra empresa. Negocio a cliente (B2C Business to Consumer): Se trata de que las empresas realizan sus operaciones de venta directamente para el cliente. Cliente a negocio (C2B Consumer to Business): Se refiere a la relación que se da entre el cliente y las empresas. Cliente a cliente (C2C Consumer to Consumer): Es la relación que se da entre dos clientes que se puede denominar consumidores finales. (Soberano, 2021).

En el contexto nacional, cuenta con el respaldo normativo, establecida en ley 527 de 1999, que indica: “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” (Pública F. , Función Pública, 2022).

### ***2.1.9 Establecimiento permanente***

El establecimiento permanente, constituyen una figura jurídica que facilita la recaudación del impuesto de renta, para aquellas sucursales, o entidades de procedencia extranjera que generen ingresos atribuibles por las actividades económicas en un determinado país, por este motivo Albán manifiesta lo siguiente: “el establecimiento permanente puede entenderse como un esfuerzo de los países por ampliar su potestad tributaria a los extranjeros;” (Albán, 2003).

Desde el contexto histórico la figura del establecimiento permanente nace en el continente europeo, y fue aceptado como un modelo de carácter internacional para efectos de determinar la potestad tributaria, tal como lo expresa Schneeberger:

el concepto de establecimiento permanente surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos Estados dentro del mismo país, pero luego, al incluirse tal concepto en los convenios para evitar la doble imposición, se extendió a la tributación internacional (Schneeberger, 2008).

A inicios del siglo XXI en Colombia la figura del establecimiento permanente no estaba regulada de forma específica en la legislación tributaria, tal como lo manifiesta Castro:

en Colombia no existe en la legislación interna la figura del ep, empezamos a escuchar de él gracias a los nacientes convenios para evitar la doble imposición que hemos celebrado con España y Chile, lo que nos invita a reflexionar sobre el tema para prepararnos con miras a su aplicación (Castro, 2008).

Sin embargo, la ley 1607 de 2012 reguló el establecimiento permanente y la tributación de este en el país, incorporando al estatuto tributario los artículos 20 – 1 y 20 – 2, por lo tanto, es una figura atípica que ha sido aplicada por la costumbre comercial, financiera, tributaria de las organizaciones, producto de los convenios celebrados entre Colombia y varios países.

García y Jiménez también se manifiestan en relación al establecimiento permanente de la siguiente manera “El concepto tributario de Establecimiento Permanente es una pieza esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales” (Jimenez, 2011), es un punto de partida para efectos de establecer que país tiene la facultad o la soberanía, para cobrar los tributos por los servicios prestados por las entidades.

Sin embargo, este concepto ha evolucionado por la tendencia del uso de las plataformas digitales para la prestación de servicios a nivel mundial, en donde el establecimiento permanente digital es una figura contemporánea, propuesta actualmente para las actividades económicas de las multinacionales, y entidades que prestan servicios en una determinada jurisdicción, sin ser necesaria la presencia física o el establecimiento de un ente, como lo manifiesta el CILEA así:

se podría determinar la importancia de la actividad en el país de destino, a pesar de no contar con presencia física en el mismo y de no reunir los requisitos de la definición actual de Establecimiento Permanente. Serían nuevos criterios que permitirían llegar a la existencia de un “Establecimiento Permanente Digital” (América, 2018).

#### ***2.1.10 Potestad tributaria y soberanía del impuesto***

A nivel internacional se establecen reglas para determinar la potestad tributaria, para efectos de evitar y solucionar conflictos entre los Estados, en el momento de decidir qué persona natural o jurídica adquiere el carácter de residente fiscal, para ello se acude a los convenios para evitar la doble tributación, celebrados entre Colombia y diversos países, como Reino de España, Estados Unidos Mexicanos, Suiza, República Portuguesa, Emiratos Árabes Unidos, República de

Chile, República Italiana, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, República Francesa, el más reciente con Japón, entre otros, como lo publica la página web de la DIAN (DIAN, 2022).

La Potestad tributaria es una facultad que posee cada país, para ejercer un poder dominante, unilateral para el cobro del impuesto, delimitando la jurisdicción, el territorio, el alcance para exigir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, y definen los elementos de la obligación tributaria, que otorgan la legalidad de los impuestos, amparados y respaldado por los principios, normas y artículos afines a la constitución política.

En el contexto nacional le corresponde al congreso de la república hacer las leyes, como lo expresa el numeral 1 del artículo 150 C.P “Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 1. *Interpretar, reformar y derogar las leyes.*” (senado S. g., 2021).

Además, la constitución política le permite al país reconocer normas internacionales, celebrar convenios, tratados con otros Estados, con el objetivo de abrir mercados, mejorar las relaciones diplomáticas, intercambiar información, como lo establece el Art 226 de la C.P “El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.” (Georgetown, Constitución Política de Colombia ), lo anterior no significa que el Estado pierda poder vinculante, le permite adaptarse a la dinámica internacional que está representada por la globalización, como lo expresa Albán:

hasta hace poco, la soberanía de un Estado era entendida desde una visión absolutista, muy acorde con el concepto de Estado nacional, pero debido a los diferentes procesos de globalización, integración económica y avance tecnológico, ese concepto ha ido

cambiando y hoy la soberanía tiene una visión diferente, entendida como un conjunto de potestades y competencias. (Albán,2003).

Finalmente, Albán considera que la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear, modificar, suprimir tributos, amparados en la ley, y estos rigen o prevalecen en un determinado territorio.

### ***2.1.11 Tributación de las plataformas digitales por los ingresos obtenidos***

Las empresas nacionales y extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país, como lo indica el artículo 24 E.T, en relación con las plataformas digitales nacionales, por generalidad de la norma, están obligadas a contribuir con el impuesto de renta; es importante aclarar que actualmente no existe un impuesto denominado, impuesto de renta para las plataformas digitales, en vista de lo anterior, no las exonera del cumplimiento de la obligación formal ni sustancial.

Por otra parte, las plataformas digitales extranjeras están obligadas a pagar el impuesto de renta, en relación a los ingresos atribuidos en el país, independientemente si tienen o no establecimiento permanente, por consiguiente, para brindar mayor certeza jurídica, actualmente el congreso de la república aprobó la ley 2277 de 2022, denominada reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que incluye la figura llamada presencia económica significativa en Colombia, que obliga a las personas naturales, y entidades extranjeras que no tengan el carácter de residente fiscal Colombiano, ni estén domiciliados en el país, que establecen reglas y condiciones para pagar el impuesto de renta por las actividades e ingresos atribuidos en el país, según lo contemplado en el numeral 1 y 2 del Art 57 de la presente reforma tributaria; disposición que

entrará en vigencia el 1 de enero de 2024, sin embargo no ha sido reglamentada por el gobierno nacional.

### ***2.1.12 Las plataformas digitales nacionales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior***

Las plataformas digitales nacionales categorizadas como personas naturales que presten los servicios en el territorio colombiano, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, y en el extranjero, por el criterio de renta mundial, este último consiste en reportar los ingresos percibidos en Colombia y en el exterior, y pagar impuestos a nivel mundial, con la posibilidad de descontar o restar en el país de residencia, los impuestos pagados en otros países, como lo argumenta Losada:

se funda en circunstancias de tipo social o político, de carácter subjetivo, otorgando potestad tributaria al Estado sobre los sujetos nacidos, domiciliados o residentes en él, por la totalidad de las rentas que obtengan o bienes que posean, cualquiera sea el lugar donde se generan o donde se ubiquen. (Losada V. , 2015).

Además, las plataformas digitales nacionales podrán restar de los ingresos netos todos los costos, gastos y expensas necesarias para prestar el servicio, acorde al artículo 107 E.T que señala:

Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. (Pública F. ).

### ***2.1.13 Las Plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país***

Las plataformas digitales extranjeras categorizadas como personas jurídicas que presten los servicios en el territorio colombiano, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, independientemente si tienen establecimiento permanente o no, es menester recordar el significado de establecimiento permanente, como lo argumenta Carrión “el establecimiento permanente se utiliza para determinar la potestad tributaria o derecho de un Estado contratante a gravar la actividad económica o los beneficios de una empresa no residente”, (Carrión, 2020).

Sin embargo, la tendencia mundial por el uso de las plataformas digitales no es menester la existencia de un establecimiento permanente, para gravar los ingresos obtenidos por las multinacionales o entidades que prestan sus servicios por estas redes, en una determinada jurisdicción o país, que carezcan o no estén instaladas sedes físicas, y acudiendo a la teoría de la autonomía del derecho fiscal, como lo resalta Castro:

lo cierto es que la ley tributaria, al ser una norma como cualquier otra, puede imponer obligaciones y deberes tributarios a entidades sin personería jurídica, razón por la cual la Administración Tributaria podrá aplicar las normas y decretar liquidaciones, sanciones y acciones de cobro; esto significa que se podrá trabar una relación jurídica con el ente sin personería, sin atención a que exista o no una regulación por parte de otras ramas del Derecho y con el objeto de permitir una mayor eficiencia del sistema tributario y del recaudo efectivo (Castro, 2008).

Es importante, indicar que las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente, podrán restar de los ingresos atribuidos en el país, todos los costos, gastos y expensas necesarias para prestar el servicio, acorde al artículo 107 E.T.

**2.1.13.1 Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano, deben tributar en el país.** Las plataformas digitales extranjeras categorizadas como personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano, pero presten los servicios en el territorio colombiano, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, por el criterio de la fuente, que consiste en gravar los ingresos obtenidos en Colombia, y efectuarles la respectiva retención en la fuente, por servicios prestados en el país, el criterio de la fuente es explicado por Losada así “ La utilización de este criterio le permite al Estado gravar todos los hechos económicos ocurridos dentro de sus límites con independencia del sujeto que los realice” (Losada V. A., 2015).

Es importante destacar nuevamente, que el art 57 de la ley 2277 de 2022, aprobó la figura jurídica denominada presencia económica significativa, que establece la obligación para las personas naturales y jurídicas extranjeras no residentes, ni domiciliados en el país, de tributar el impuesto de renta en Colombia, cuando realicen actividades de comercio electrónico por medio de las plataformas digitales, como lo indica el numeral 2 del presente artículo “ Para la prestación de servicios digitales desde el exterior se encuentran sujetos al impuesto sobre la renta, siendo necesario cumplir los numerales anteriores” (Publica), en vista de lo anterior, se puede indicar algunos servicios como, publicidad en línea, contenidos digitales, en línea de plataformas de intermediación, entre otros.

## 2.2 Marco legal

### 2.2.1 Principio de equidad

El principio de equidad establece la capacidad que tiene una persona natural y jurídica, para pagar los tributos, en la medida que el nivel de riqueza y utilidad aumente, mayor es la obligación a pagar, tal como lo manifiesta Albano “Se trata de un principio que es sinónimo de justicia y el cual se alcanza a través de la capacidad contributiva” (Albano, 2017), el principio de equidad representa la verdadera capacidad contributiva de las personas naturales y jurídica, expresada en palabras coloquiales, el que más tenga, y gane, más impuestos debe pagar, tal como lo expresa Segura “el principio de equidad como precisión tributaria de la igualdad tiene en cuenta los conceptos de capacidad económica del individuo y progresividad, en aras de buscar la igualdad real que, finalmente, se traduce en justicia tributaria.” (Segura, 2021).

Así mismo Irribarra expresa lo siguiente:

la equidad, se manifiesta cuando dicho sistema propugna que los contribuyentes que presenten una misma capacidad contributiva o condición económica paguen la misma cantidad de impuestos (equidad horizontal), y también cuando tales contribuyentes paguen sus impuestos en relación directa con su capacidad contributiva o económica, siendo mayor el aporte en tanto mayor sea dicha capacidad (equidad vertical). (Irribarra, 2016).

Finalmente, el comercio electrónico no puede ser ajeno en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales en el ámbito tributario, por ende el principio de equidad aplica para las actividades realizadas por las plataformas digitales, por los ingresos y utilidades generadas en un determinado Estado, en tal sentido Irribarra manifiesta lo siguiente “este nuevo comercio requerirá de las administraciones tributarias nuevos retos en la procura de una mayor y eficiente

recaudación fiscal.” (Irribarra, 2016), por lo tanto, en el contexto nacional, el gobierno por intermedio del ministerio de hacienda y crédito público y en compañía de la administración tributaria, deben crear o diseñar estrategias efectivas para recaudar el impuesto de renta por las actividades realizadas de forma digital,

### **2.2.2 Obligación del Estado de distribuir la riqueza**

Todo ciudadano colombiano o extranjero que genere rentas y riqueza en Colombia y en el exterior si es del caso, debe contribuir con el pago de los tributos, y el Estado colombiano pueda distribuir la recaudación de este, en inversión social, gasto de funcionamiento, pago de la deuda, con base a los artículos 2, 365 y 366 de la C.P, por este motivo, la tabla 6 ilustra el contenido de este:

**Tabla 6.** *Marco constitucional fines esenciales del Estado, servicios públicos y bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida*

<b>Normatividad</b>	<b>Articulado</b>	<b>Título</b>	<b>Fuente</b>
Constitución Política de Colombia	Art 2 C. P	Fines esenciales del Estado	Constitución Política
	Art 365 C. P	Servicios Públicos	Constitución Política
	Art 366 C. P	Bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida.	Constitución Política

*Nota.* Tabla 6. Marco Constitucional.

### **2.3 Estado del arte**

Actualmente, la dinámica de los negocios ha cambiado, se evidencia el auge del comercio electrónico en donde se ofrecen bienes y servicios de forma virtual, por intermedio de las

plataformas digitales, en vista de lo anterior los organismos multilaterales como la OCDE, y los Estados, han manifestado una gran preocupación por el alto nivel de evasión en los impuestos, en especial el de renta, por ese motivo han diseñado estrategias y mecanismos para establecer un marco normativo persuasivo enfocado en el impuesto de renta; en vista de lo anterior, diversos autores y expertos en el tema han emitido opiniones, conceptos, y aportes, para contextualizar la problemática, y encontrar una solución factible para la tributación de las plataformas digitales.

En relación con el comercio electrónico, Albán (Albán, 2003), manifiesta las dificultades y retos que enfrenta actualmente el derecho tributario, con las actividades comerciales y de servicios realizadas mediante el comercio electrónico, también describe la potestad tributaria por las actividades del comercio electrónico, los problemas que representa la territorialidad, el estudio y análisis del nuevo concepto de establecimiento permanente.

Así mismo, Moles (Moles, 2008), resalta el concepto de soberanía tributaria de los Estados, en donde cada uno tiene el poder para ejercer potestad tributaria en su respectiva jurisdicción, adicionalmente hace referencia a la doble imposición, por las actividades ejercidas en dos o más jurisdicciones tributarias, en donde pueden acudir a los métodos para evitar la doble tributación.

A continuación, el libro denominado *La economía digital y el comercio electrónico Su incidencia en el sistema tributario*, del autor Álamo (Álamo, 2016), indica que las tecnologías de la información y comunicación ha generado desarrollo económico y social, a nivel empresarial le permitido disminuir los costos e incrementar las utilidades, desde el punto de vista público, las TIC mejoran la prestación de servicios del gobierno con el sector privado y ciudadanía en general, por otra parte explica la dinámica del comercio electrónico, quienes participan en el momento de comercializar bienes y servicios, y la dificultad que representa identificar qué Estado tiene la potestad tributaria, para gravar las actividades.

Por otra parte, Cabrera (Cabrera O. , 2017), explica los grandes avances de las tecnologías de la comunicación y la información, ha permitido el uso de la economía digital, sin embargo, el sistema tributario no puede desconocer esta nueva realidad económica, además el concepto de establecimiento permanente se ha visto amenazado, por la nueva ola de actividades económicas de forma virtual, por ese motivo el autor propone actualizar las reglas o el marco normativo del establecimiento permanente en el país, y aplicar el E.P Digital sin depender de la existencia de un lugar fijo, físico de negocios.

Igualmente, es importante mencionar que la revista chilena de derecho y tecnología, en donde el autor Faúndez (Faúndez, 2018), manifiesta que la economía digital enfrenta actualmente grandes desafíos en diferentes frentes o enfoques, entre ellos el ámbito tributario, porque representa cambios que pueden afectar el nivel de recaudación en un determinado país o región, con base a lo anterior uno de los desafíos consiste la figura del establecimiento permanente en donde la OCDE entre sus propuestas, concluye que dicho concepto está desactualizado, y su intención es adaptarla a la dinámica de la economía digital. El autor presenta un análisis sistemático y técnico del aspecto legal del establecimiento permanente en la economía digital.

Por otra parte, el artículo llamado Acción 1 BEPS. Metodología aplicación en Colombia economía digital - Negocio Streaming – Caso Netflix, de los autores Triana y Aragón (Aragón, 2018), explican que actualmente los negocios, las actividades financieras, económicas se canalizan cada vez más, mediante el uso de las plataformas digitales, sin embargo existen dificultades para delimitar el ámbito territorial de los tributos cuando se hace uso de la economía digital, es por ello que la OCDE incluyó la acción 1 – desafíos de la economía digital, explica, analiza, propone y recomienda a los países o Estados adaptar las normas tributarias locales al contexto internacional.

Con base a lo anterior propone gravar con el impuesto de renta las actividades realizadas por las plataformas digitales, actividades que estén categorizadas de fuente nacional, y tomando como punto de referencia las disposiciones normativas de la ley 1819 de 2016, para efectos de evaluar los impactos de la nueva norma con la tributación indirecta.

Así mismo, Barajas y Quijano (Quijano, 2019), manifiestan que el avance tecnológico, ha ocasionado un incremento en el comercio electrónico, acudiendo al uso de las plataformas digitales para ofrecer bienes y servicios, sin embargo, preocupa el nivel de tributación de las plataformas digitales extranjeras que no cuentan con un establecimiento permanente en el país, por ese motivo los presentes autores, proponen un modelo de tributación directa para el comercio electrónico para las plataformas digitales extranjeras, además una reestructuración del concepto de establecimiento permanente en el país, y actualizar el sistema tributario nacional.

Adicionalmente, Mendoza (Mendoza, 2022), indica que las actividades económicas realizadas de forma digital, requieren un análisis, y propuestas para modificar la legislación tributaria nacional e internacional, al mismo tiempo resalta que las utilidades se trasladan a jurisdicción de nula tributación, adicionalmente explica los desafíos que enfrenta el sistema tributario Peruano, para evitar la elusión del impuesto de renta, para las entidades que comercializan bienes o prestan sus servicios por las plataformas digitales.

Del mismo modo, Quimbayo (Quimbayo,2022), manifiesta como los servicios digitales están en la agenda del sistema tributario internacional, resalta los esfuerzos realizados por la OCDE para llegar a un acuerdo, en relación a la tributación de los servicios digitales, por los ingresos generados, dejando en riesgo la importancia y aplicabilidad de los conceptos de la fuente y el establecimiento permanente, a su vez indica que el comercio electrónico en Colombia, está regulado con la ley 527 de 1999, para concluir el autor considera “que el requisito de presencia

digital ya no es relevante para la aplicación de los nexos de sujeción con un Estado” (Quimbayo, 2022).

Adicionalmente, en la página la OCDE (OECD, 2022), explica resumidamente la acción 1, que se enfoca en los retos fiscales de la economía digital, y compuesta por dos pilares, el pilar uno, establece los parámetros para la distribución de las utilidades y tributos, de las empresas y multinacionales digitales, en los países donde realicen las actividades, y el pilar dos establece un porcentaje mínimo del 15% en el impuesto de renta, que pueden aplicar los países.

En efecto, la OCDE publica nuevamente en la página corporativa, la guía técnica que establece implementación del impuesto mínimo global, con el propósito que los países miembros logren implementar de forma coordinada, el impuesto mínimo global del 15%, y con la proyección de aplicar las nuevas reglas, a partir del año 2024.

Por lo tanto, la información relacionada con las plataformas digitales y comercio electrónico es amplia, diversa en interpretación, y aporte científico, que resalta la dificultad, el reto que enfrentan los países a nivel mundial en el ámbito tributario, al identificar que el nivel de tributación no es proporcional, al valor de los ingresos obtenido por las multinacionales, empresas extranjeras, en una determinada jurisdicción o país beneficiario de los servicios y/o productos; en casos extremos la tributación es nula, o no es efectiva, adicionalmente la figura tradicional del establecimiento permanente, ha limitado a las naciones para exigir el pago del impuesto de renta y el cumplimiento de las obligaciones formales, a las empresas extranjeras y multinacionales que no tienen presencia física en el país, que ejercen el comercio electrónico por intermedio de las plataformas digitales, por lo tanto se propone la creación y aplicación del establecimiento permanente virtual, en donde prevalece la realidad económica, financiera, y demás actividades involucradas en el comercio electrónico.

Al mismo tiempo, se insta a los países para regular y modificar la legislación tributaria, para efectos de adaptarla a la dinámica y estilo de negocios ofrecidos por las plataformas digitales, y a la directriz establecida por la OCDE, para la implementación del impuesto mínimo global, y la aplicación de nuevas reglas a partir del año 2024.

### **3. Hipótesis**

El criterio de la fuente es una forma segura para recaudar el impuesto de renta para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, categorizadas como personas jurídicas y naturales.

El criterio de renta mundial es una forma para reportar ingresos y recaudar el impuesto de renta para las plataformas digitales nacionales, que prestan servicios en el país y en el extranjero.

La presencia económica significa, una nueva figura en la legislación tributaria nacional, para efectos de gravar los ingresos nacionales de las plataformas digitales extranjeras, de personas naturales y jurídicas, que no tengan el carácter de residente fiscal, ni domicilio en el país.

### **4. Metodología**

Esta investigación es de tipo documental, sustentado en el paradigma cualitativo y utiliza el método deductivo-analítico. Este tipo de investigación implica la revisión jurídico tributaria, con la recolección de datos, para determinar posturas teóricas, conceptos y posiciones sobre el estudio, la tributación en el impuesto de renta en Colombia de las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, y las nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior.

Fase preparatoria: en esta fase el criterio para seleccionar el material de estudio está basado en el rigor científico y analítico de los autores, por lo tanto, se relacionan algunos: Cabrera, Álamo, Quijano y Barajas, Pedernera, Faundez, Castro Arango, Moles P, Schneeberger, Dondo, Losada, Yáñez, Albán, Heras, Quimbayo, Irribarra, Triana, Soberano, Pedrosa, entre otros.

Las publicaciones seleccionadas hacen referencia a plataformas digitales, residencia fiscal, impuesto de renta, jurisdicción tributaria, criterio de la fuente, renta mundial, ingresos de fuente nacional, pilar I y II, establecimiento permanente, potestad tributaria, economía digital, comercio electrónico, Acción 1.

Con base a lo anterior, se determinó los elementos de la obligación tributaria, la delimitación de la jurisdicción tributaria, y el diseño de estrategias que componen el modelo de tributación para las plataformas digitales extranjeras y nacionales, para efectos de gravarlas con el impuesto de renta en el país.

### **5. La Determinación de los elementos de la obligación tributaria**

Es importante resaltar que todo tributo, debe contener los elementos la obligación tributaria, para ratificar la legalidad de este, previamente la ley debe establecer claramente cuáles son sus componentes, indispensables para identificar o resolver situaciones o transacciones financieras y/o económicas, en el caso particular enfocadas para las plataformas digitales extranjeras y nacionales.

### 5.1 Elementos de la obligación tributaria

Los elementos de la obligación tributaria están conformados por: Hecho generador, base gravable, tarifa, sujeto pasivo y sujeto activo. por este motivo, la tabla 7 ilustra el contenido de este:

**Tabla 7.** *Elementos de la obligación tributaria*

Elemento	Descripción
Hecho generador	Ha referencia al hecho económico y/o financiero que está gravado por un tributo, en este caso con el impuesto de renta.
Base gravable	Es el valor gravado por el cual aplica una tarifa de un determinado tributo.
Tarifa	Es el porcentaje de un tributo aplicado sobre una base gravable.
Sujeto pasivo	Es el Contribuyente, responsable, agente retenedor, autorretenedor, que está obligado a pagar un determinado tributo.
Sujeto activo	Es el Estado Colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales de recaudar el tributo de carácter nacional, en este caso el impuesto de renta de plataformas digitales.

*Nota.:* Contenido elementos de la obligación tributaria,

#### 5.1.1 Elementos de la obligación tributaria en el impuesto de renta para plataformas digitales.

Actualmente, las personas naturales y jurídicas nacionales que ejercen o realizan actividades de comercio electrónico en Colombia, pagan el impuesto de renta en el país, sin embargo, en el ordenamiento tributario colombiano actual no existe de forma tácita o puntual, la conformación de los elementos de la obligación tributaria en el impuesto de renta, para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en el país y en el exterior, sin embargo la ley 2277 de 2022 establece la nueva figura denominada presencia económica significativa, que determinada la obligación de presentar y pagar el impuesto de renta en Colombia, para las

plataformas digitales extranjeras de personas naturales y jurídicas, que no tengan establecimiento permanente, ni presencia física en el país; disposición normativa que tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 2024, en el momento no existe reglamentación al respecto, por tal motivo en el presente proyecto de grado, propone la creación de los elementos de la obligación tributaria en el impuesto de renta, basados en situaciones hipotéticas o reales.

**5.1.1.1 Las Plataformas digitales nacionales – personas jurídicas, deben tributar en Colombia por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.** La tabla 8 ilustra el contenido de los elementos de la obligación tributaria para este caso:

**Tabla 8.** *Elementos de la obligación tributaria – plataformas digitales nacionales – personas jurídicas.*

<b>Elemento</b>	<b>Descripción</b>
Hecho generador	Servicio prestado por la plataforma digital colombiana en el territorio nacional y extranjero.
Base gravable	Renta líquida gravable de la plataforma digital colombiana.
Tarifa	25%.
Sujeto pasivo	La plataforma digital nacional – persona Jurídica.
Sujeto activo	El Estado colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

*Nota.* Contenido elementos de la obligación tributaria,

Con base a lo anterior, se exceptúan del impuesto de renta las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos. Sin embargo, si alguna de

ellas se dedicara a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales.

Para aquellas entidades que tradicionalmente presten sus servicios de forma presencial, opten por desarrollar su objeto social por la plataforma digital, los ingresos generados por este medio estarían gravados con el impuesto de renta con una tarifa del 25%.

Según lo manifestado por Cabrera, el artículo 24 E.T, resalta los ingresos de fuente nacional, pero no es tácito en el tipo de ingresos de carácter digital:

el artículo 24 del ET establece las pautas generales y especiales para considerar una renta de fuente colombiana. Naturalmente, existe una regla en virtud de la cual los ingresos generados por la prestación de servicios dentro del territorio nacional se consideran rentas de fuente local, disposición que no está en línea con los desarrollos de la economía digital, teniendo en cuenta que estos servicios altamente digitalizados se prestan a través de medios intangibles e inmateriales y no requieren de una presencia física de ningún tipo en el país de consumo. (Cabrera O. S., 2021). Por lo anterior, se propone la creación de los elementos de la obligación tributaria para las plataformas digitales nacionales que presten servicios en el país y en el exterior.

En vista de lo anterior, el autor indica que los ingresos generados por la economía digital no están contemplados de forma tácita, ni específica, como ingresos de fuente nacional, según el artículo 24 E.T.

Por lo tanto, es importante resaltar que los ingresos de fuente nacional y extranjero deben ser declarados, y tributar el impuesto de renta con el criterio de renta mundial, aplicando el beneficio tributario denominado Descuento tributario por los impuestos pagados en el exterior.

Con base a lo anterior, el criterio de renta mundial, Pedernera lo explica de la siguiente manera “Mediante este criterio de carácter subjetivo, el Estado grava todas las ganancias originadas en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que las recauda” (Pedernera, 2014).

**5.1.1.2 Plataformas digitales nacionales – personas naturales, deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.** La tabla 9 ilustra el contenido de los elementos de la obligación tributaria para este caso:

**Tabla 9.** *Elementos de la obligación tributaria - plataformas digitales nacionales – personas naturales.*

<b>Elemento</b>	<b>Descripción</b>
Hecho generador	Servicio prestado por la plataforma digital colombiana en el territorio nacional y extranjero.
Base gravable	Renta líquida gravable de la plataforma digital colombiana.
Tarifa	25%.
Sujeto pasivo	La plataforma digital nacional – persona natural.
Sujeto activo	El Estado colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

*Nota.* Contenido elementos de la obligación tributaria, de mi autoría.

Con base a lo anterior, se exceptúan del impuesto de renta, las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de

intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos nacionales y extranjeros deberán declarar y tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales, aplicando el criterio de renta mundial, adicionalmente puede acceder al beneficio tributario denominado Descuento tributario por los impuestos pagados en el exterior; Para aquellas entidades que tradicionalmente presten sus servicios de forma presencial, opten por desarrollar su objeto social por plataforma digital, los ingresos generados por este medio, estaría gravados con el impuesto de renta con una tarifa del 25%.

### **5.1.1.3 Las Plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país.**

**5.1.1.3.1 Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia.** La tabla 10 ilustra el contenido de los elementos de la obligación tributaria para este caso:

**Tabla 10.** *Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – con establecimiento permanente.*

<b>Elemento</b>	<b>Descripción</b>
Hecho generador	Servicio prestado por la plataforma digital extranjera en el territorio nacional.
Base gravable	Renta líquida gravable de la plataforma digital extranjera con establecimiento permanente.
Tarifa	25%.
Sujeto pasivo	La plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia.
Sujeto activo	El Estado colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

*Nota.* Contenido elementos de la obligación tributaria, de mi autoría.

En vista de lo anterior, se exceptúan del impuesto de renta, las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos nacionales, deberán declarar y tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales; para aquellas entidades que tradicionalmente presten sus servicios de forma presencial, opten por desarrollar su objeto social por plataforma digital, los ingresos generados en el país y por este medio, estaría gravados con el impuesto de renta con una tarifa del 25%.

Es importante resaltar, que las plataformas digitales extranjeras, podrán restar los costos y deducciones asociadas a los ingresos generados por las actividades prestadas en el país, para efectos de calcular la renta líquida gravable.

**5.1.1.3.2 Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa en Colombia.** La tabla 11 ilustra el contenido de los elementos de la obligación tributaria para este caso:

**Tabla 11.** *Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – sin establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa.*

Elemento	Descripción
Hecho generador	Servicio prestado por la plataforma digital extranjera en el territorio nacional.
Base gravable	Valor del servicio ofrecido por la plataforma digital extranjera en el territorio nacional.

Elemento	Descripción
Tarifa	25%.
Sujeto pasivo	<p>Primer Grupo - El operador de televisión y/o los ISP Primer nivel – Proveedores de servicios de internet (Claro, ETB, movistar, Tigo -Une, Avantel, Wom, EPM, DIRECTV, entre otros) actuarán como agentes retenedores a título del impuesto de renta, por los pagos realizados a las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa.</p> <p>Segundo Grupo - La entidad financiera o bancaria, corresponsal bancario, o entidad de cambios y giros, (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros; actuarán como agentes retenedores a título del impuesto de renta, por los pagos realizados a las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa, que presten sus servicios en Colombia</p>
Sujeto activo	<p>El Estado colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.</p>

*Nota.* Contenido elementos de la obligación tributaria, de mi autoría.

Para el primer grupo de sujetos pasivos, este mecanismo de retención en la fuente se implementará cuando la plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa, preste sus servicios en Colombia por medio del operador de televisión y/o los ISP primer nivel – prestadores de servicios de internet.

Para el segundo grupo de sujetos pasivos, este mecanismo es aplicable cuando el cliente o beneficiario del servicio, decide realizar el pago directamente en forma presencial, o usando los canales virtuales del sistema financiero y/o operadores financieros.

En vista de lo anterior se exceptúan del impuesto de renta, las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos nacionales, deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales.

Finalmente, es importante resaltar que la ley 2277 de 2022, establece la figura denominada presencia económica significativa, dirigida a las plataformas digitales extranjeras de personas naturales y jurídicas que prestan servicios en Colombia, que no tengan el carácter de residente, ni domicilio fiscal en el país, cuya vigencia es a partir del 1 de enero de 2024, sin embargo, actualmente no existe ninguna reglamentación.

**5.1.1.4 La Plataforma digital extranjera - personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa en Colombia, deben tributar en el País.** La tabla 12 ilustra el contenido de los elementos de la obligación tributaria para este caso:

**Tabla 12.** *Elementos de la obligación tributaria – plataforma digital extranjera – personas naturales – no residente fiscal o tenga presencia económica significativa en Colombia.*

<b>Elemento</b>	<b>Descripción</b>
Hecho generador	Servicio prestado por la plataforma digital extranjera en el territorio nacional.
Base gravable	Valor del servicio ofrecido por la plataforma digital extranjera en el territorio nacional.
Tarifa	25%.

Elemento	Descripción
Sujeto pasivo	<p>Primer grupo - El operador de televisión y/o los ISP Primer nivel – proveedores de servicios de internet (Claro, ETB, movistar, Tigo -Une, Avantel, Wom, EPM, DIRECTV,) actuarán como agentes retenedores a título del impuesto de renta de plataformas digitales, por los pagos realizados a las plataformas digitales extranjeras constituida como persona natural en el exterior, o presten los servicios en Colombia, cuando no cumpla con la condición de residente fiscal colombiano.</p> <p>Segundo Grupo La entidad financiera o bancaria, corresponsal bancario, o entidad de cambios y giros, (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros; actuarán como agentes retenedores a título del impuesto de renta de plataformas digitales, por los pagos realizados a las plataformas digitales extranjeras constituidas como persona natural en el exterior.</p>
Sujeto activo	<p>El Estado colombiano por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.</p>

*Nota.* Contenido elementos de la obligación tributaria.

Para el primer grupo de sujetos pasivos, este mecanismo de retención en la fuente se implementará cuando la plataforma digital extranjera de persona natural, preste sus servicios en Colombia por medio del operador de televisión y/o los ISP – Prestadores de servicios de internet.

Para el segundo grupo de sujetos pasivos, este mecanismo es aplicable cuando el cliente o beneficiario del servicio, decide realizar el pago directamente en forma presencial, o usando los canales virtuales del sistema financiero, y/o operadores financieros.

En vista de lo anterior, se exceptúan del impuesto de renta, las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de

ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos nacionales, deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales.

#### **6. Delimitar la jurisdicción tributaria en el impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales nacionales y extranjeras**

En vista de lo anterior, se abordaron los elementos de la obligación tributaria para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior, y para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en el país, en estos momentos es indispensable abordar la jurisdicción y potestad tributaria que puedan aplicar a las mismas, por esta razón, la jurisdicción tributaria se puede definir como aquel campo fiscal que puede ejercer una determinada administración tributaria, para exigir el cobro, liquidación, discusión de los tributos. Actualmente en Colombia dicha función la ejerce la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en relación con los impuestos de carácter nacional, entre ellos el impuesto de renta y complementarios para personas naturales y jurídicas.

En relación, a la potestad tributaria, es importante conocer la óptica de diversos autores, por tal motivo Rodríguez manifiesta lo siguiente:

la determinación del poder tributario en un ordenamiento jurídico específico no necesariamente es una labor sencilla; independientemente de la forma de organización estatal, sea federal o unitaria, se trata de un concepto complejo, que varía de sociedad en sociedad, pues no se enmarca en una ecuación matemática estándar. (Rodríguez, 2005).

Por consiguiente, Sánchez resalta que el poder tributario en Colombia está consagrado en la Constitución política, liderado por el congreso de la república “sobre la autonomía fiscal,

entendida en la posibilidad de generar sus ingresos mediante impuestos, tasas y contribuciones, se ha entendido que existe un poder tributario originario en cabeza del Congreso de la República.” (Sanchez, 2003).

Recientemente el congreso de la república de Colombia aprobó La ley 2277 de 2022 denominada reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que establece nuevas disposiciones fiscales para el país, entre ellas la nueva figura llamada presencia económica significativa establecida en el artículo 57 de la presente ley, que hace referencia a la obligación de pagar el impuesto de renta en el país, para aquellas personas naturales y jurídicas que no tengan la categoría de residente fiscal, ni estén domiciliados en Colombia, cuando realice la venta de bienes y/o presten servicios en el país, acudiendo al uso de plataformas digitales desde el exterior, como lo consagra la regla 2 del artículo 57 “ Para la prestación de servicios digitales desde el exterior se encuentran sujetos al impuesto de renta” (Pública F. , Función Pública).

Por consiguiente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrá la facultad de discutir, liquidar y cobrar el impuesto de renta para las actividades y reglas establecidas en el artículo 57, empezará a tener vigencia desde el 1 de enero de 2024, sin embargo, aún no ha sido reglamentada.

## **6.1 Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta**

**Figura 1.** *Jurisdicción del impuesto de renta en Colombia*

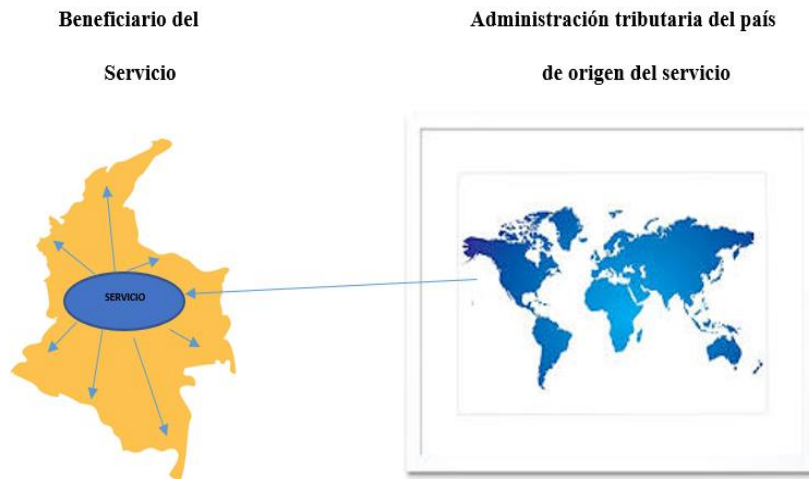
**Ámbito de Jurisdicción para el Impuesto de renta en Colombia**



*Nota.* Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta, de mi autoría. Mapa mudo de Colombia tamaño completo Gifex.

**Figura 2.** *Jurisdicción del impuesto de renta en el exterior*

**Ámbito de jurisdicción para el impuesto de renta o corporativo en el exterior**



*Notas.* Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta en el exterior. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo (Gifex). Mapa del mundo en azul. Recuperado de: Word-Hhite

## 6.2 Ámbito de jurisdicción del impuesto de renta para las plataformas digitales.

### 6.2.1 Plataformas digitales nacionales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior

Las plataformas digitales nacionales categorizadas como personas jurídicas que presten los servicios en el territorio colombiano y en el extranjero, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior, por el criterio de renta mundial.

**Figura 3.** *Plataforma digital nacional que presta servicios en Colombia*

#### **Plataforma digital nacional – Empresa A – persona jurídica.**

Plataforma Digital – Empresa A – Persona Jurídica.



*Notas.* Plataforma digital que presta servicios en Colombia de mi autoría parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo (Gifex).

En el uso de las plataformas digitales es importante resaltar el aspecto legal, que regula el comercio electrónico en Colombia, y que hace extensiva su regulación a las plataformas digitales, tal como lo establece el artículo 91 de la ley 633 de 2000:

Todas las páginas Web y sitios de Internet de origen colombiano que operan en el Internet y cuya actividad económica sea de carácter comercial, financiero o de prestación de servicios, deberán inscribirse en el Registro Mercantil y suministrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la información de transacciones económicas en los términos que esta entidad lo requiera. (Función Pública, s.f.).

En conclusión, las plataformas digitales nacionales que realicen actividades económicas en el país deben cumplir con los deberes formales de registro ante la cámara de Comercio, y DIAN.

#### ***6.2.2 Plataformas digitales nacionales – personas naturales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.***

Las plataformas digitales nacionales categorizadas como personas naturales que presten los servicios en el territorio colombiano y en el extranjero, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, y en el extranjero, por el criterio de renta mundial.

**Figura 4.** *Plataforma digital nacional – persona natural que presta servicios en Colombia y en el exterior.*

**Plataforma Digital Nacional – Empresa B – Persona Natural.**



*Nota.* Plataforma digital nacional – persona natural que presta servicios en Colombia del autor parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

### ***6.2.3 Plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país***

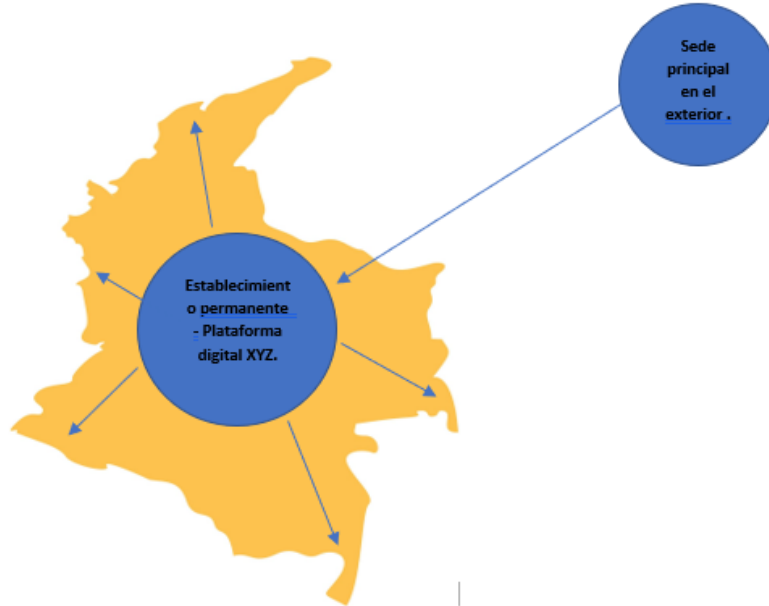
Las plataformas digitales extranjeras categorizadas como personas naturales y jurídicas que presten los servicios en el territorio colombiano, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, independientemente si tienen establecimiento permanente o no, o cumplan con la nueva disposición llamada presencia económica significativa, recientemente aprobada en la ley 2277 de 2022, denominado reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que a la fecha no ha sido reglamentada.

#### **6.2.3.1 Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia.**

Las plataformas digitales extranjeras con establecimiento permanente en Colombia, que presten servicios en el territorio colombiano deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, se exonera de esta disposición las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales.

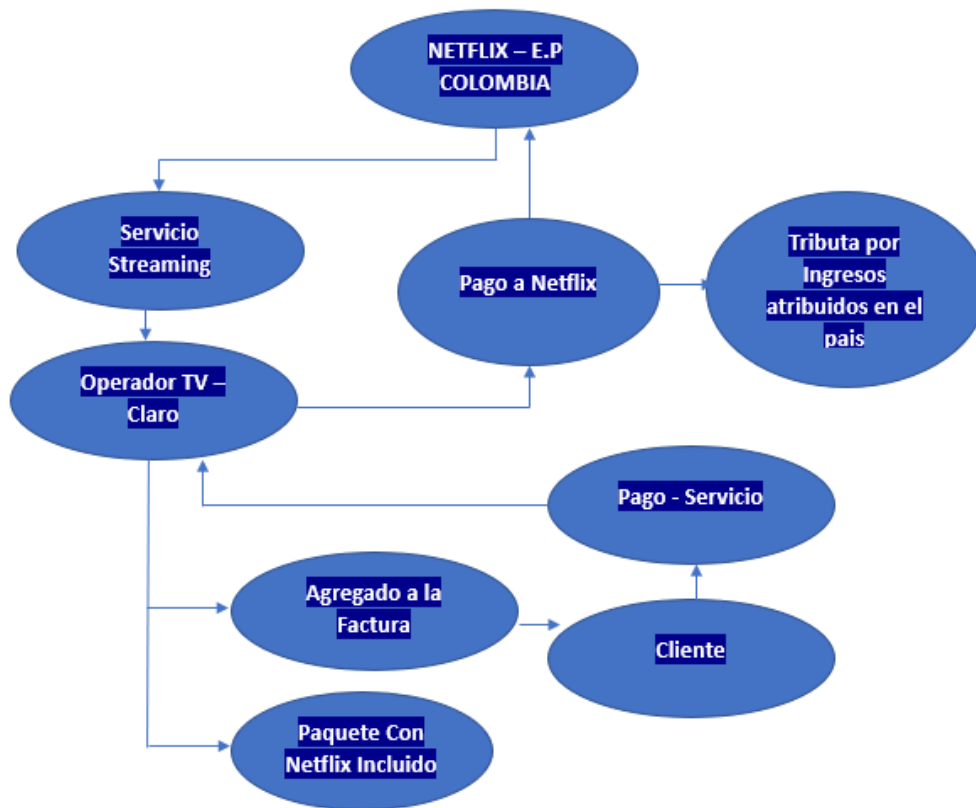
**Figura 5.** *Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, servicio prestado en el país.*

**Plataforma Digital extranjera cuya sede principal está en el exterior – con establecimiento permanente en Colombia - Plataforma Digital XYZ – Servicio prestado en Colombia.**



*Nota.* Figura 5. Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, presta servicios en el país, del autor parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

**Figura 6.** Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, servicio prestado en el país – Caso Netflix.



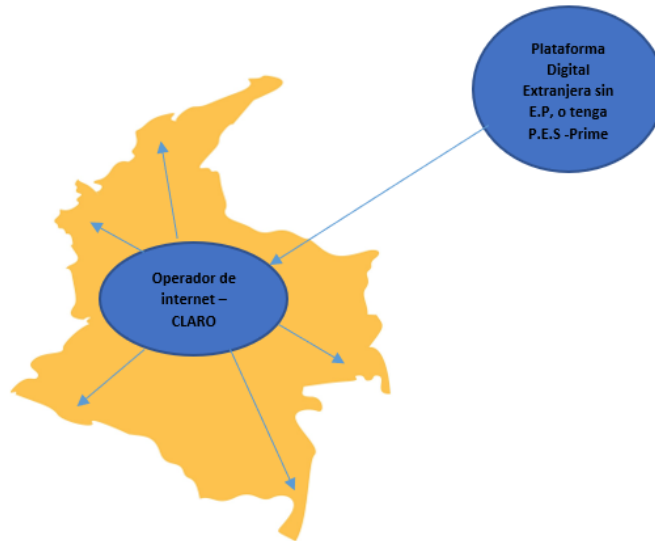
*Nota.* Plataforma digital extranjera con establecimiento permanente en Colombia, servicio prestado en el país – Caso Netflix.

**6.2.3.2 Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa.** Las plataformas digitales extranjeras sin establecimiento permanente en Colombia, o cumplan con la nueva disposición llamada presencia económica significativa, que presten servicios en el territorio colombiano, deben tributar a título del impuesto de renta por los ingresos obtenidos en el país, se exonera de esta disposición las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos, traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se

dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales, por el criterio de la fuente.

**Figura 7.** *Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en Colombia por intermedio de un operador de internet.*

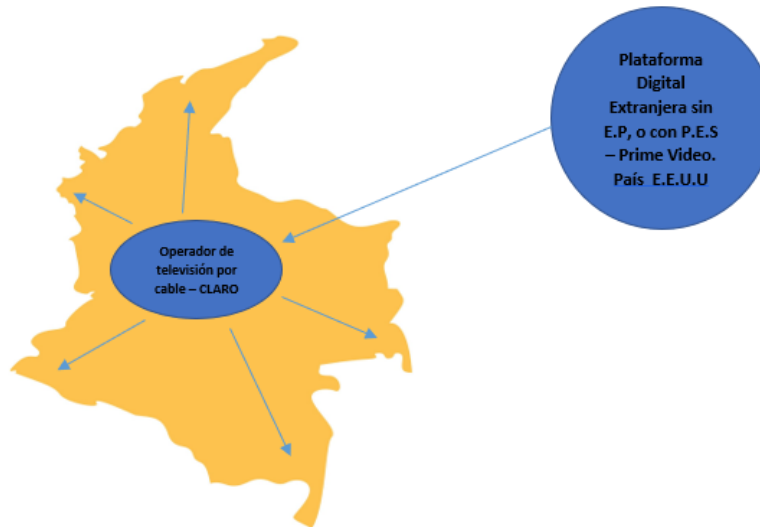
**Plataforma Digital extranjera – sin establecimiento permanente en Colombia, o con presencia económica significativa, Prime Video – E.E.U.U. Servicios prestado en Colombia por medio del operador de Internet.**



*Nota.* Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia Económica significativa, presta servicios en el país por intermedio del operador de internet, de mi autoría parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

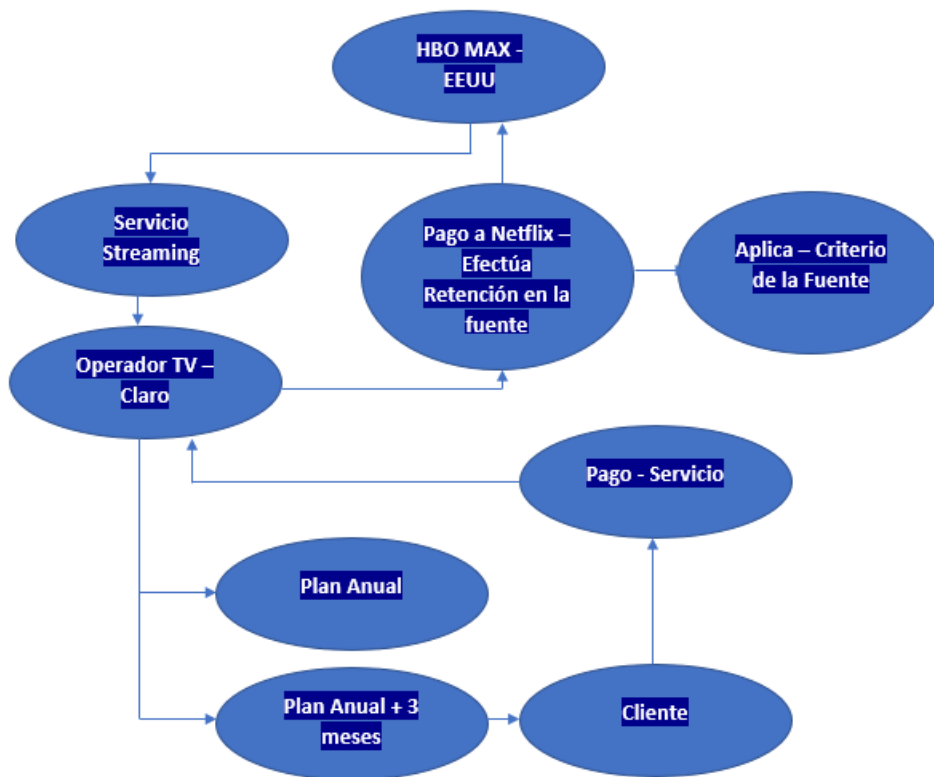
**Figura 8.** *Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en el país por intermedio de un operador de televisión.*

**Plataforma Digital extranjera – sin establecimiento permanente en Colombia, o con presencia económica significativa, Prime Video – E.E.U.U. Servicios prestado en Colombia por medio del operador de televisión.**



*Nota.* Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, presta servicios en el país por medio de un operador de televisión, de mi autoría parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

**Figura 9.** *Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, servicio prestado en el país por intermedio de un operador de televisión – Caso HBO MAX.*



*Nota.* Plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, presta servicios en el país por medio de un operador de televisión, caso HBO MAX,

#### **6.2.4 Plataformas digitales extranjeras de personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa, deben tributar en el país**

Las plataformas digitales extranjeras categorizadas como personas naturales que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano, cuando el origen del servicio provenga del exterior, y presten los servicios en el territorio nacional, deben tributar a título del impuesto de renta de plataformas digitales, por los ingresos obtenidos en el país, por el criterio de la fuente; se exonera de esta disposición las plataformas digitales que ofrezcan servicios educativos, académicos, redes sociales, audiovisuales, imágenes, servicios bancarios, noticias, juegos,

traductores, destinadas a servicios gratuitos; sin embargo si alguna de ellas se dedicará a prestar servicios de forma directa, e indirecta bajo la modalidad de intermediación a título oneroso, sobre dichos ingresos deberán tributar a título del impuesto de renta de las plataformas digitales.

Es importante ilustrar que la persona natural extranjera que no tenga la categoría de residente fiscal colombiano, preste el servicio desde Colombia, por actividades con modalidad presencial, pero utilizando las plataformas digitales cuyo origen es extranjero, deberán tributar el impuesto de renta por el criterio de la fuente, en relación actividades culturales, musicales, académicas, mercantiles, servicios, entre otros, a título oneroso.

**Figura 10.** *Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en Colombia por intermedio de un operador de internet*

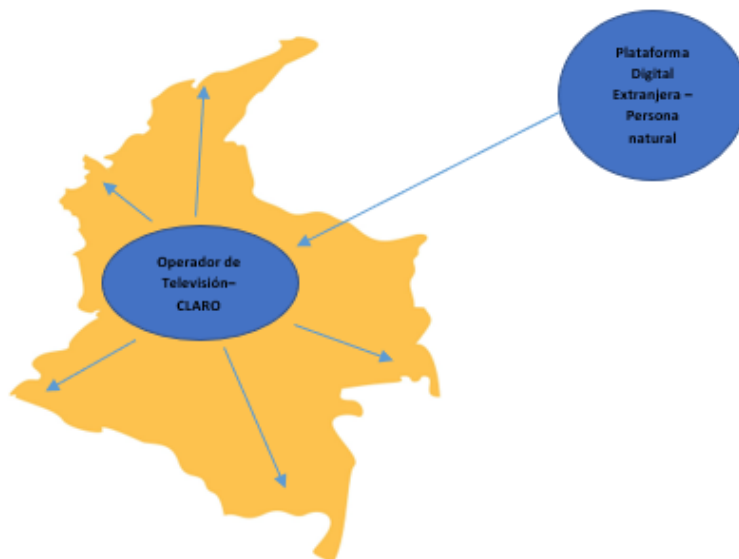
**Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano deben tributar en Colombia – por medio del operador del Internet.**



*Nota.* Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en el país por medio de un operador de internet, de mi autoría parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

**Figura 11.** *Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en Colombia por intermedio de un operador de televisión.*

**Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano deben tributar en Colombia – por medio del operador de Televisión.**



*Nota.* Figura 11. Plataforma digital extranjera – persona natural no residente fiscal colombiano, presta servicios en el país por medio de un operador de televisión, de mi autoría parcialmente. Mapa mudo de Colombia – tamaño completo Gifex.

## **7. Establecer estrategias para efectos de gravar con el impuesto de renta en Colombia a las plataformas digitales**

En la recaudación de tributos de carácter nacional, el Gobierno Nacional mediante decreto reglamentario 2487 del 16 de diciembre de 2022 establece los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos de carácter nacional, al mismo tiempo el calendario tributario, el procedimiento y la forma para dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales del mismo, sin embargo el presente decreto reglamentario no señala de forma tácita a las plataformas digitales de personas naturales y jurídicas nacionales, que ejerzan actividades de comercio electrónico en Colombia, el cumplimiento de estas obligaciones; previamente en el

presente trabajo de grado, se hizo una moción de aclaración, que el artículo 24 E.T hace referencia a los ingresos de fuente nacional, entre ellos la prestación de servicios en el territorio, y por generalidad de la norma, los servicios las plataformas digitales prestados en Colombia, se entienden que son de origen nacional, no obstante, en las disposiciones legales de carácter tributario, no está regulado los elementos de la obligación tributaria, ni la denominación del impuesto de renta para las plataformas digitales nacionales, por tal motivo el presente trabajo de grado propone diversas estrategias para recaudar el impuesto de renta, aunque pueden diferir de las existentes.

En relación a las plataformas digitales extranjeras, que prestan sus servicios en Colombia, sin establecimiento permanente, ni cumplan con la categoría de residente fiscal en el país; existe una reciente disposición legal, que establece el respectivo cobro del impuesto de renta en Colombia, con la figura llamada presencia económica significativa, establecida en el artículo 57 de la ley 2277 de 2022, cuya vigencia inicia el 1 de enero de 2024, y aún no ha sido reglamentada, por consiguiente, la presente tesis propone una vez más, estrategias, y acciones encaminadas para el cobro efectivo o exitoso del impuesto de renta, en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos.

Dentro de las estrategias para cobrar el impuesto de renta en Colombia por las actividades realizadas por las plataformas digitales en el país, se requiere la participación de la DIAN como sujeto activo, las plataformas digitales, los ISP primer nivel – Proveedores de servicios de internet, las cámaras de comercio, el sector financiero, los corresponsales bancarios, los operadores de televisión e Internet, la cámara colombiana de comercio electrónico, como sujetos pasivos.

Los ISP primer nivel – proveedores de servicios de internet, tienen la facilidad para controlar, celebrar alianzas, convenios con las diferentes plataformas digitales extranjeras y

nacionales, especialmente las extranjeras sin establecimiento permanente, o tengan presencia económica significativa en Colombia, caso de Prime video.

La tabla 13 ilustra la estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras:

**Tabla 13.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras.*

Entidad	Estrategias
ISP Primer nivel	1. Facilitar la lista de las plataformas digitales extranjeras, a la DIAN, indicando el tipo de servicio, el aporte de capital convertido en pesos colombianos, el nombre del socio o socios de la plataforma digital, fecha de constitución, país de origen del servicio.
DIAN	2. Inscribir el R.U.T especial agregándole la responsabilidad – Contribuyente del Impuesto de renta para plataformas digitales. El R.U.T especial es radicado en la Cámara Colombiana de Comercio Exterior.
Cámara Colombiana de comercio exterior	3. Registrar la Plataforma Digital. El registro es reportado a una entidad Financiera.
Entidad financiera	4. Crear una cuenta Corriente. Reportar a los Corresponsales Bancarios, Casas de Cambios, y los ISP Primer nivel – Proveedores de Servicios de Internet.
ISP Primer Nivel	5. Autorizar la prestación del servicio de las plataformas digitales extranjeras en el Territorio Nacional.

*Nota.* Tabla 13. Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras, de mi autoría.

### 7.1 Las Plataformas digitales nacionales – personas jurídicas deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el extranjero

La tabla 14 ilustra la estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – persona jurídica:

**Tabla 14.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – personas jurídicas.*

Entidad	Estrategias
Cámara de comercio	1. Inscribir la plataforma Digital Nacional, en la ciudad o jurisdicción en donde tenga la sede, oficina, o preste el servicio.
Entidad financiera	2. Gestionar la apertura de la cuenta Corriente en una entidad Financiera, con el respectivo depósito del capital social, dicho procedimiento lo realiza el representante legal o apoderado.
DIAN	3. Gestionar la Inscripción del R.U.T, la entidad le asignará la responsabilidad – Contribuyente del impuesto de renta de Plataformas Digitales. El representante legal o apoderado entrega R.U.T Definitivo a la Cámara de Comercio.
Cámara de comercio	4. Confirmar a la DIAN, la Constitución de la plataforma Digital.
DIAN	5. Enviar copia del R.U.T definitivo a la entidad Financiera, corresponsales bancarios, entidades de giros y cambios, Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, ISP Primer nivel – Proveedores de servicios de Internet.
Cámara Colombiana de comercio electrónico	6. Registrar las plataformas digitales nacionales, para efectos estadísticos.

Entidad	Estrategias
ISP Primer nivel	<p>7. Recibir Copia del R.U.T por parte de la DIAN, adicionalmente la Administración Tributaria entregará información adicional de la plataforma digital (capital social o invertido, nombre representante legal, socios o accionistas, número de cuenta corriente).</p> <p>8. Habilitar el acceso a internet a las plataformas digitales, plazo máximo 3 días hábiles desde el momento que la DIAN haga entrega del R.U.T de las plataformas digitales.</p> <p>9. Notificar al correo corporativo o empresarial de la plataforma digital, la autorización de navegación.</p>

*Nota:* estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – personas Jurídicas,

Las entidades financieras deben celebrar convenios con los diferentes operadores financieros, corresponsales, entidades de giros y cambios (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros, e informar el nombre y la respectiva cuenta corriente de la plataforma digital nacional. La anterior estrategia aplicará para aquellas plataformas digitales nacionales, que estén activas, y/o inicien actividades, sin estar inscritas en la cámara de comercio.

## **7.2 Las plataformas digitales nacionales – personas naturales deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior.**

La tabla 15 ilustra la estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – persona natural:

**Tabla 15.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – persona natural.*

Entidad	Estrategias
Cámara de comercio	1. Inscribir la plataforma Digital Nacional, en la ciudad o jurisdicción en donde tenga la sede, oficina, o preste el servicio.
Entidad financiera	2. Gestionar la apertura de la cuenta Corriente en una entidad Financiera, con el respectivo depósito del capital, dicho procedimiento lo realiza el propietario de la Plataforma Digital.
DIAN	3. Gestionar la Inscripción del R.U.T, la entidad le asignará la responsabilidad – Contribuyente del impuesto de renta de Plataformas Digitales – persona natural. El propietario de la plataforma digital, entrega R.U.T Definitivo a la Cámara de Comercio.
Cámara de comercio	4. Confirmar a la DIAN, la Constitución de la plataforma Digital.
DIAN	5. Enviar copia del R.U.T definitivo a la entidad Financiera, corresponsales bancarios, entidades de giros y cambios, Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, ISP Primer nivel – Proveedores de servicios de Internet.
Cámara Colombiana de comercio electrónico	6. Registrar las plataformas digitales nacionales, para efectos estadísticos.
ISP Primer nivel	7. Recibir Copia del R.U.T por parte de la DIAN, adicionalmente la Administración Tributaria entregará información adicional de la plataforma digital (capital invertido, nombres y apellidos de la persona natural, número de cuenta corriente).
	8. Habilitar el acceso a internet a las plataformas digitales, plazo máximo 3 días hábiles desde el momento que la DIAN haga entrega del R.U.T de la respectiva plataforma.

Entidad	Estrategias
Entidad bancaria, corresponsales bancarios, entidades de giros y cambios	<p data-bbox="581 268 1370 359">9. Notificar al correo corporativo o empresarial de la plataforma digital, la autorización de navegación.</p> <p data-bbox="472 394 1370 537">10. Reportar Información exógena a la DIAN, detallando los ingresos de origen nacional y extranjero. Entregar un formato adicional que especifique movimientos de cuenta corriente.</p>

*Nota:* estrategia propuesta para las plataformas digitales nacionales – persona natural,

Las entidades financieras deben celebrar convenios con los diferentes operadores financieros, corresponsales, entidades giros y cambios (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros, e informar el nombre y la respectiva cuenta corriente de la plataforma digital nacional de persona natural.

Las entidades bancarias, y sus respectivos corresponsales, las entidades de giros y cambios, y similares, dentro de sus responsabilidades formales, deberán reportar a la DIAN, información exógena, por los ingresos nacionales y extranjeros obtenidos por las plataformas digitales nacionales – personas naturales, por los servicios prestados en Colombia y en el exterior, detallando en un formato adicional, los movimientos de la cuenta corriente, en donde relacione el país origen de los ingresos provenientes del exterior, el nombre del pagador si es una persona natural o jurídica, y la retención en la fuente que le efectuó el agente retenedor del exterior, con su respectiva tarifa si es del caso. La anterior estrategia aplicará para aquellas plataformas digitales nacionales – personas naturales, que estén activas, y/o inicien actividades, sin estar inscritas en la cámara de comercio.

### 7.3 Las plataformas digitales extranjeras deben tributar en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país.

#### 7.3.1 Las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente en Colombia.

La tabla 16 ilustra la estrategia propuesta para las plataformas Digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente:

**Tabla 16.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente.*

Entidad	Estrategias
Cámara de comercio	1. Inscribir la plataforma Digital Extranjera, en la ciudad o jurisdicción en donde va estar ubicado el establecimiento permanente, sede efectiva de administración.
Entidad financiera	2. Gestionar la apertura de la cuenta Corriente en una entidad Financiera, con el respectivo depósito del capital invertido en el país, dicho procedimiento lo realiza el representante legal o apoderado de la Plataforma Digital Extranjera.
DIAN	3. Gestionar la Inscripción del R.U.T, la entidad le asignará la responsabilidad – Contribuyente del impuesto de renta de Plataformas Digitales. El representante legal o apoderado de la plataforma digital extranjera, entrega R.U.T Definitivo a la Cámara de Comercio.
Cámara de comercio	4. Confirmar a la DIAN, la Constitución de la plataforma Digital Extranjera.
DIAN	5. Enviar copia del R.U.T definitivo a la entidad Financiera, corresponsales bancarios, entidades de giros y cambios, Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, ISP Primer nivel – Proveedores de servicios de Internet.

Entidad	Estrategias
Cámara Colombiana de comercio electrónico	6. Registrar la plataforma digital Extranjera para efectos estadísticos.
ISP Primer nivel	<p data-bbox="610 453 1341 485">7. Recibir Copia del R.U.T por parte de la DIAN, adicionalmente la Administración Tributaria entregará información adicional de la plataforma digital extranjera (capital social o invertido, nombres y apellidos del representante legal, socios o accionistas, número de cuenta corriente).</p> <p data-bbox="480 695 1406 848">8. Habilitar el acceso a internet a la plataforma digital extranjera, plazo máximo 3 días hábiles desde el momento que la DIAN haga entrega del R.U.T de la respectiva plataforma.</p> <p data-bbox="537 884 1406 968">9. Notificar al correo corporativo o empresarial de la plataforma digital extranjera, la autorización de navegación.</p>

*Nota:* Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que tengan establecimiento permanente,

Las entidades financieras deben celebrar convenios con los diferentes operadores financieros, corresponsales, entidades giros y cambios (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros, e informar el nombre y la respectiva cuenta corriente de la plataforma digital extranjera.

La anterior estrategia aplicará para aquellas plataformas digitales extranjeras con establecimiento permanente en Colombia, que estén activas, y/o inicien actividades en el país, sin estar inscritas en la cámara de comercio.

### ***7.3.2 Las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia.***

Para que las plataformas digitales de origen extranjero sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia, pretendan prestar sus servicios y/o productos en el país, se presenta la estrategia propuesta con el propósito de ejercer un control para efectos tributarios en la recaudación del impuesto de renta de plataformas digitales, como lo ilustra la tabla 17:

**Tabla 17.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia.*

Entidad	Estrategias
ISP Primer Nivel	<p>1. Facilitar la lista de las plataformas digitales extranjeras, a la DIAN, indicando la razón social, el tipo de servicio, el objeto social, el valor del capital constituido en moneda extranjera y convertida en pesos colombianos, el número o números de las cuentas corrientes de la sede principal en el exterior, con el respectivo nombre de la entidad financiera, con dicha información, las plataformas digitales extranjeras quedan postuladas para la prestación de servicios en el país.</p>
DIAN	<p>2. Inscribir en un plazo máximo de 3 días hábiles, el R.U.T especial agregándole la responsabilidad – Contribuyente del Impuesto de renta para plataformas digitales extranjeras con presencia Económica Significativa, y notificar al correo corporativo o empresarial de la misma, la inscripción del R.U.T Especial.</p> <p>3. Reportar el R.U.T Especial de la plataforma digital extranjera en mención, con su respectiva cuenta o cuentas corrientes del exterior, a las entidades Financieras, corresponsales bancarios, operadores de giros y cambios.</p> <p>4. Entregar lista de plataformas digitales extranjeras registradas en la Administración, y compulsar una copia del R.U.T Especial a los ISP Primer Nivel.</p>

Entidad	Estrategias
Entidad financiera, corresponsales bancarios, operadores de giros y cambios.	5. Autorizar el manejo de la cuenta o cuentas Corrientes de la plataforma digital extranjera en el país.
ISP Primer Nivel	6. Autorizar la prestación del servicio en Colombia, para la plataforma digital extranjera sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa. 7. Reportar la lista de plataformas digitales extranjeras, a la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico.
Cámara Colombiana de comercio electrónico	8. Registrar la plataforma digital Extranjera para efectos estadísticos.

*Nota:* estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras que no tengan establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia,

Las entidades financieras, corresponsales bancarios, operadores de cambios y giros, previo al pago a la plataforma digital extranjera, deberá efectuar la respectiva retención en la fuente con un porcentaje del 25% a título de renta de plataformas digitales, cuando se trate del pago de un servicio y/o producto con la modalidad de comercio electrónico.

En el caso de las plataformas digitales extranjeras - Prime Video, HBO Go, Disney +, entre otras, que prestan sus servicios por medio de los operadores de televisión satelital, cable, parabólica o similares (Claro, Movistar, Tigo – Une, entre otros), el operador de televisión previamente deberá efectuar la retención en la fuente a título de renta de plataformas digitales, a la plataforma digital por los servicios prestados en Colombia.

Por tratarse de una plataforma digital extranjera que no posee establecimiento permanente, o con presencia económica significativa en Colombia, no están obligadas a registrarse en ninguna

cámara de comercio en el país, sin embargo, es importante que los ISP Primer nivel – Proveedores de servicios de internet, le reporten a la cámara colombiana de comercio electrónico la lista de las plataformas digitales extranjeras que presten servicios en el país, para efectos de registro.

Las plataformas digitales extranjeras sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa que presten servicios de forma gratuita no requieren el procedimiento anterior, sin embargo, si una plataforma digital extranjera de forma simultánea presta servicios a título oneroso y gratuito, debe realizar todo el procedimiento.

Las actuales plataformas digitales extranjeras sin establecimiento permanente, o con presencia económica significativa, estén prestando servicios en el país en forma onerosa, y no tengan registrado el R.U.T Especial ante la DIAN, se otorgará un plazo máximo de 2 días hábiles para que la plataforma digital extranjera registre los datos básicos solicitados por los ISP Primer nivel - Proveedores de servicios de internet, en donde reportará esta información a la DIAN, y esta entidad se encargará de emitir el R.U.T especial, con copia a los ISP Primer nivel ,para que estos últimos mantengan la señal, y las plataformas digitales extranjeras puedan seguir prestando servicios en el territorio Colombiano.

#### **7.4 Las personas naturales extranjeras que no cumplan con la condición de residente fiscal colombiano, o con presencia económica significativa deben tributar en el país**

##### ***7.4.1 Las plataformas digitales extranjeras de personas naturales***

Las plataformas digitales extranjeras constituidas como personas naturales en el exterior, pretendan prestar sus servicios y/o productos en el país, debe seguir la estrategia propuesta, con el

propósito de ejercer un control para efectos tributarios en la recaudación del impuesto de renta de plataformas digitales, como lo ilustra la tabla 18:

**Tabla 18.** *Estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras de personas naturales.*

Entidad	Estrategias
ISP Primer Nivel	<p>1. Facilitar la lista de las plataformas digitales extranjeras de personas naturales, a la DIAN, indicando el tipo de servicio, el objeto social, nombres y apellidos del propietario de la plataforma digital, clase de contenidos, la nacionalidad y país de origen, el valor del capital constituido en moneda extranjera y convertida en pesos colombianos, el número o números de las cuentas corrientes de la sede principal en el exterior, con el respectivo nombre de la entidad financiera, con dicha información, las plataformas digitales extranjeras de personas naturales quedan postuladas para la prestación de servicios en el país.</p>
DIAN	<p>2. Inscribir en un plazo máximo de 3 días hábiles, el R.U.T especial agregándole la responsabilidad – Contribuyente del Impuesto de renta para plataformas digitales extranjeras personas naturales con presencia Económica Significativa, y notificar al correo corporativo o empresarial de la misma, la inscripción del R.U.T Especial.</p> <p>3. Reportar el R.U.T Especial de la plataforma digital extranjera de persona natural, con su respectiva cuenta o cuentas corrientes del exterior, a las entidades Financieras, corresponsales bancarios, operadores de giros y cambios.</p> <p>4. Entregar lista de plataformas digitales extranjeras de personas naturales registradas en la Administración, y compulsar una copia del R.U.T Especial a los ISP Primer Nivel.</p>
Entidad Financiera, corresponsales	<p>5. Autorizar el manejo de la cuenta o cuentas Corrientes de la plataforma digital extranjera en el país.</p>

Entidad	Estrategias
bancarios, operadores de giros y cambios.	
ISP primer nivel	<p>6. Autorizar la prestación del servicio en Colombia, para la plataforma digital extranjera de persona natural, sin la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa.</p> <p>7. Reportar la lista de plataformas digitales extranjeras de personas naturales, a la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico.</p>
Cámara Colombiana de comercio electrónico	<p>8. Registrar la plataforma digital Extranjera de personas, para efectos estadísticos.</p>

*Nota:* estrategia propuesta para las plataformas digitales extranjeras de personas naturales.

Las entidades financieras, corresponsales bancarios, operadores de cambios y giros, previo al pago a la plataforma digital extranjera de persona natural, deberá efectuar la respectiva retención en la fuente con un porcentaje del 25% a título de renta de plataformas digitales, cuando se trate del pago de un servicio y/o producto con la modalidad de comercio electrónico, y la persona natural extranjera propietaria de la plataforma digital no cumpla con la condición de residente fiscal colombiano, o tenga presencia económica significativa.

Las plataformas digitales extranjeras de persona natural que no tenga la condición de residente fiscal, o tengan presencia económica significativa que presten servicios de forma gratuita no requieren el procedimiento anterior, sin embargo, si una plataforma digital extranjera de forma simultánea presta servicios a título oneroso y gratuito, debe realizar todo el procedimiento.

## 8. Conclusiones

1. El resultado obtenido en el presente proyecto de grado, se evidencia la necesidad de crear un modelo de tributación en el impuesto de renta en Colombia, para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, y para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en el país y en el exterior, basado en una investigación o estudio previo acerca de la temática, en donde se pudo identificar que las operaciones financieras, económicas, y sociales, de las entidades, personas naturales y jurídicas, están acudiendo al uso de las plataformas digitales, como un vehículo para celebrar y concretar negocios, para ofrecer diferentes tipos de servicios a nivel local, regional y mundial, con el propósito reducir tiempo, distancia, costos de operación, y fortalecer los lazos de amistad y unión en cuanto al uso de las plataformas digitales de tipo social.
2. En vista de lo anterior antes del mes de octubre de 2020, varios países del mundo en su respectiva legislación tributaria interna, crearon el impuesto a las plataformas digitales, llamado actualmente como Gafa que significa *Google, Amazon, Facebook y Apple*, con un objetivo principal, cobrar el impuesto de renta a las multinacionales que prestan servicios digitales en las respectivas jurisdicciones o países, los países pioneros de este nuevo impuesto son: España, Israel, Uruguay, Francia, México, Argentina, tomaron la iniciativa al identificar que las multinacionales al prestar servicios en su jurisdicción o territorio, no estaban tributando por los ingresos obtenidos, al mismo tiempo los países pertenecientes a la OCDE adelantaban conversaciones para abordar el tema, crear y definir los mecanismos o la metodología para cobrar el impuesto a las plataformas digitales.
3. Posteriormente las reuniones y conversaciones entre los países miembros de la OCDE dieron resultados, en Octubre de 2021, 135 países pertenecientes al mismo grupo, lograron

un histórico acuerdo llamado: Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20 que conforman dos pilares, el pilar I y II, el pilar I hace referencia a la distribución de las utilidades y el nivel de tributación entre los Estados, por las actividades realizadas por las empresas y multinacionales por medio digital, mientras el pilar II hace referencia a la imposición de una tarifa mínima global del impuesto de renta, con el objetivo de proteger las bases gravables.

4. Así mismo, los 135 países miembros acordaron una tarifa mínima del 15% en el impuesto de renta corporativo, para efectos de frenar la competencia “desleal” entre los países para atraer inversión de las multinacionales que ofrecen servicios digitales, adicionalmente el acuerdo estableció que los países miembros deben reformar la legislación tributaria, e incluir el nuevo impuesto a las plataformas digitales, el plazo fue hasta el 1 de enero de 2023, así mismo la OCDE publicó en Febrero de 2023, una guía técnica para implementar el impuesto mínimo global del 15%, cuya vigencia se proyecta para inicios del 2024; en el contexto nacional el congreso de la república aprobó la ley 2277 de 2022, denominada reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, que establece en el artículo 57 la nueva figura jurídica, llamada presencia económica significativa en Colombia, que obliga a pagar el impuesto de renta a las personas naturales y jurídicas extranjeras que no tengan el carácter fiscal, ni domicilio fiscal en el país.
5. En vista de lo anterior el presente trabajo de grado, propone la determinación de los elementos de la obligación tributaria en el impuesto de renta en Colombia para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, y para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en el país y en el exterior, para ello se acudió previamente a la conceptualización de diversos autores, como fuente de orientación para

- diseñar la presente propuesta; entre ellas los elementos de la obligación tributaria, que están conformados por: el hecho generador, la base gravable, la tarifa, el sujeto pasivo y el sujeto activo, para cada caso hipotético y real, se establecieron de forma específica dichos elementos, con criterios que identifican al sistema tributario Colombiano e internacional, por ejemplo el criterio de la fuente, el criterio de renta mundial, el criterio de residencia fiscal, con el propósito que dichas entidades tanto de personas naturales y jurídicas tributen al Estado Colombiano, por los ingresos obtenidos en el país y en el exterior si es del caso.
6. En el trabajo de grado se propone y evidencia la delimitación en la jurisdicción tributaria del impuesto de renta en Colombia, para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, y para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en el país y en el exterior, para cada situación particular se refleja un gráfico, que explica la jurisdicción del impuesto de renta, con observancia de las disposiciones legales y constitucionales del impuesto de renta, y el poder tributario en Colombia ejercido por el congreso de la república, los artículos 287 y 288 de la C.P, consagran y ratifican la autonomía que tienen los entes territoriales para crear, modificar y derogar los impuestos, el artículo 150 de la C.P establece que el Congreso de la república le corresponde hacer las leyes, el artículo 363 indica los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y el art 95 de la carta Magna establece los deberes de los ciudadanos Colombianos.
  7. En el proyecto de grado, en el momento de diseñar las estrategias que componen el modelo para efectos de gravar con el impuesto de renta a las actividades de servicios, prestadas por las plataformas digitales nacionales y extranjeras, se hizo énfasis el término de establecimiento permanente, se propone que las plataformas digitales extranjeras constituidas como personas naturales y jurídicas, cuando presten servicios en el país,

tributen por los ingresos obtenidos en Colombia, independientemente si tienen o no establecimiento permanente en el país, o tengan presencia económica significativa, en el caso de una persona jurídica o natural cuya sede principal esté en el exterior, presten servicios en Colombia, pero no tiene establecimiento permanente, o tenga presencia económica significativa, deberán tributar en el país por el criterio de la fuente, cuando los sujetos pasivos del impuesto le efectúen a la multinacional o entidad extranjera la respectiva retención en la fuente a título de renta de plataformas digitales con una tarifa del 25%.

8. En el evento que la entidad extranjera, tenga un establecimiento permanente en Colombia, en este caso la plataforma digital deberá tributar el impuesto de renta en Colombia, por los ingresos obtenidos en el país, aplicando una tarifa del 25% sobre la renta líquida gravable, aplicando las deducciones, costos, y demás expensas pertinentes con los ingresos atribuibles en el país, para disminuir la base gravable; por lo tanto no es indispensable que una entidad o plataforma digital extranjera que preste servicios en Colombia, deba contar con un espacio físico, oficina, local o establecimiento en el país, ni debe representar un obstáculo para efectos tributarios, el CILEA – Comité de Integración Latino Europa - América, propone la creación del establecimiento permanente digital, para dar prioridad a la actividad que se realice en el país, sin depender de la presencia física.
9. En vista de lo anterior, se propone el diseño de estrategias para que dichas entidades o plataformas digitales extranjeras puedan tributar en Colombia, para ello se incluyen entidades públicas y privadas que permitirán el respectivo procedimiento y cobro del impuesto de renta a las plataformas digitales, por ejemplo la participación de los ISP primer nivel – proveedores de servicios de internet (Claro, EPM, Movistar, ETB), la DIAN, las

cámaras de comercio, la cámara Colombiana de comercio electrónico, las entidades financieras, operadores financieros, los corresponsales bancarios, entidades de giros y cambios (Dimonex, Servientrega, Efecty, Matrix giros y servicios (Sured), Baloto, Red Servi, Movii Red, Red empresarial de servicios (Supergiros), moneygram, entre otros), la gestión del representante legal de la plataforma digital. La misma estrategia aplica para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en Colombia y en el exterior, para ellas aplicaría el criterio de renta mundial.

10. La propuesta tiene como eje central, el diseño de un modelo de tributación del impuesto de renta en Colombia, para las plataformas digitales extranjeras que prestan servicios en Colombia, y para las plataformas digitales nacionales que prestan servicios en el país y en el exterior, teniendo en cuenta la determinación de los elementos de la obligación tributaria, la delimitación de la jurisdicción tributaria, y el diseño de estrategias que componen el modelo, con el propósito principal que estas entidades tributen el impuesto de renta de plataformas digitales en el territorio nacional; es importante indicar que la ley 2277 de 2022 establece la nueva figura jurídica denominada presencia económica significativa, el artículo 57 establece reglas y condiciones para las personas y entidades extranjeras que no tengan el carácter de residente fiscal, ni estén domiciliadas en el país, tributen con el impuesto de renta, por los ingresos obtenidos en el país, el presente artículo tiene vigencia a partir del 1 de Enero de 2024, y no ha sido reglamentada por el gobierno nacional.

En visto de lo anterior, se ratifica la propuesta del diseño de un modelo de tributación para las plataformas digitales anteriormente indicadas, en especial para las entidades y personas naturales extranjeras sin residencia, ni domicilio fiscal, en el modelo se establecen elementos de la obligación tributaria, y las estrategias para recaudar el impuesto de renta en Colombia, que

pueden diferir de los procedimientos o estrategias actualmente existentes por parte de las entidades participantes.

### Referencias

Accounter. (4 de Marzo de 2020). *Impuesto a las ventas servicios prestados desde el exterior*.

Obtenido de Impuesto a las ventas servicios prestados desde el exterior:

<https://accounter.co/normatividad/oficios/impuesto-a-las-ventas-servicios-prestados-desde-el-exterior-oficio-1559-025581-de-2018.html>

Álamo, R. (2016). *La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario*. Dykinson.

Albán, M. (2003). *Los problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*. Quito: Anya Yala.

Albán, M. (2003). *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*. Quito: Abya Yala.

Albano, C. (17 de Marzo de 2017). *Centro Interamericano de administraciones tributarias*.

Obtenido de <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

Almonacid, D. (2018). Residencia fiscal de las personas físicas y Jurídicas: aspectos internacionales. *Documentos de trabajo* , 1-97. Obtenido de Docuemntos de Trabajo Ielat.

América, C. -C. (2018). *Tributación y economía digital*. Estudios internacionales Cilea.

Aragón, T. y. (2018). Acción 1 BEPS. Metodología Aplicación en Colombia Economía Digital - Negocio Streaming – Caso Netflix. *Revista de Derecho Fiscal* , 23-89.

BBC Mundo. (2014). *BBC Mundo*. Obtenido de BBC Mundo:

[https://www.bbc.com/mundo/lg/economia/2009/03/090317\\_1530\\_g20\\_mes](https://www.bbc.com/mundo/lg/economia/2009/03/090317_1530_g20_mes)

*BBC News Mundo*. (11 de Octubre de 2019). Obtenido de BBC News Mundo:

<https://www.bbc.com/mundo/noticias-49964051>

Bogotá, C. d. (2018). *Observatorio de la economía digital de Colombia*. Bogotá.

Brito, N. E. (2020). Impacto de los impuestos directos e indirectos en las Pyme de la ciudad de Cuenca periodo 2016 - 2018. *Digital Publisher*, 119- 136.

Cabrera, O. (2017). Aspectos Tributarios de las Plataformas Digitales en Colombia: actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal*, 85 -101.

Cabrera, O. S. (2017). Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos. *Derecho tributario No 10*, 1.

Cabrera, O. S. (12 de Mayo de 2021). La tributación de la economía digital en el impuesto de renta de Colombia: ¿Un camino hacia una propuesta urgente de cambio? *Taxlatam*.

Canals, A. (2020). Plataformas digitales: Fundamentos y una propuesta de clasificación. *Oikonomics*, 5.

Carrión, U. (15 de Mayo de 2020). La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente: Análisis de las soluciones propuestas en el proyecto BEPS. *La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente: Análisis de las soluciones propuestas en el proyecto BEPS*. Vasco, Vasco.

Castro, J. M. (2008). El Establecimiento permanente. Primicias y Problemáticas en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 20.

Celag.org. (15 de Mayo de 2020). *Celag.org*. Obtenido de Celag.org: <https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina/#:~:text=El%20impuesto%20fue%20configurado%20como,la%20Renta%20o%20el%20patrimonio>).

CEPAL. (2021). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Santiago: Naciones Unidas.

Comision Europea. (21 de Marzo de 2018). *Comisión Europea Bruselas*. Obtenido de Comisión

Europea Bruselas: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF)

*Constitucion Política de Colombia 1991*. (s.f.). Obtenido de Constitucion Politica de Colombia

1991: <https://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf>

Cruz et ál, 2. p. (2017). *Economia Digital, Establecimiento Permanente y Presencia digital*

significativa:Tras las conclusiones del informe de GEFED. 9.

Dalmiro Morán, J. C. (2020). *Repositorio CEPAL*. Obtenido de Repositorio Cepal:

[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46301/1/S2000696\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46301/1/S2000696_es.pdf)

DIAN. (06 de 02 de 2018). *CIJUF*. Obtenido de CIJUF:

<https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2018/oficio-65.html>

DIAN. (8 de 11 de 2018). *CIJUF*. Obtenido de CIJUF:

<https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2018/oficio-32620.html>

DIAN. (18 de Enero de 2019). *DIAN*. Obtenido de DIAN:

[https://www.dian.gov.co/Prensa/ComunicadosPrensa/007\\_DIAN\\_recaud%C3%B3\\_m%C3%A1s\\_de\\_\\$38\\_mil\\_millones\\_por\\_IVA\\_de\\_prestadores\\_de\\_servicios\\_desde\\_el\\_exterior.pdf](https://www.dian.gov.co/Prensa/ComunicadosPrensa/007_DIAN_recaud%C3%B3_m%C3%A1s_de_$38_mil_millones_por_IVA_de_prestadores_de_servicios_desde_el_exterior.pdf)

DIAN. (10 de Diciembre de 2022). *DIAN*. Obtenido de

<https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx>

Ecommerce, O. (Mayo de 2022). *MinTIC*. Obtenido de

[https://observatorioecommerce.mintic.gov.co/797/articles-236944\\_recurso\\_1.pdf](https://observatorioecommerce.mintic.gov.co/797/articles-236944_recurso_1.pdf)

Electrónico, C. C. (2023). *Informe del comercio electrónico en 2022 y perspectivas 2023*.

Enrique Seira, E. P. (Noviembre de 2019). *Banco Interamericano de Desarrollo*. Obtenido de <https://publications.iadb.org/es/retos-para-el-cobro-del-impuesto-sobre-la-renta-en-la-economia-digital-causas-y-propuestas-para>

Estatuto Tributario Nacional. (2022). *Estatuto tributario Nacional*. Obtenido de Estatuto Tributario Nacional: <https://estatuto.co/420>

Ester Borderas, P. M. (2008). *Derecho tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco.

Faúndez, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista Chilena de derecho y tecnología*, 155 - 173.

Fernandez, C. (2020). *Las plataformas digitales, la productividad y el empleo en Colombia*. Bogotá: Fedesarrollo.

Forbes. (12 de Abril de 2021). A marzo, plataformas digitales han pagado \$ 99.412 millones en impuestos. *A marzo, plataformas digitales han pagado \$ 99.412 millones en impuestos*.

Función Pública. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de Función Pública: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285>

Función Pública. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de Función Pública: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>

Función Pública. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de Función Pública: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=56246#:~:text=Reglamenta%20parcialmente%20el%20Estatuto%20Tributario,naturales%3B%20Activos%20pose%C3%ADdos%20en%20el>

Función Pública. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de Función Pública:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=60231>

García, A. (2016). Cultura de servicio en la optimización del servicio al cliente. *Telos. Revista de estudios interdisciplinarios en ciencias sociales*, 382.

García, F. A. (2013). La residencia Fiscal y el derecho Comunitario. *Crónica Tributaria N 146/2013*, 153 - 177.

García, J. F. (3 de 2018). *Documentos de trabajo 3/28*. Obtenido de Documentos de trabajo 3/28:

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf)

Georgetown. (s.f.). *Constitución Política de Colombia*. Obtenido de Constitución Política de Colombia: <https://pdba.georgetown.edu/Parties/Colombia/Leyes/constitucion.pdf>

Georgetown. (s.f.). *Constitución Política de Colombia*. Obtenido de

<https://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Colombia/colombia91.pdf>

Heras, A. D. (2019). El trabajo en Plataformas digitales, puro... y duro. Un análisis desde los Factores de riesgo laboral. *Revista de trabajo y seguridad social*, 55 -83.

Herrán, C. (2000). *Repositorio Universidad Javeriana*. Obtenido de Repositorio Universidad Javeriana:

[https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/56369/Tesis14.pdf?sequence=](https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/56369/Tesis14.pdf?sequence=1)

1

Iribarra, E. (2016). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de estudios tributarios*, 241 - 270.

Jaque. (2010). Principios e introducción a la doble tributación Internacional. *Impuestos No 162*, 1.

Jaque, J. (2010). Principio e introducción a la tributación Internacional. *Impuestos No 162*, 9.

- Jaramillo, M. (2019). El concepto del establecimiento permanente en la era del comercio electrónico y su incidencia en la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta en Colombia. *El concepto del establecimiento permanente en la era del comercio electrónico y su incidencia en la sujeción pasiva del impuesto sobre la renta en Colombia*. Bogotá, Colombia.
- Javeriana, O. f. (2020). *Pontificia universidad Javeriana*. Obtenido de <https://www.ofiscal.org/tributacion>
- Jimenez, G. y. (2011). El concepto tributario de «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE». En U. Menéndez.
- Losada, V. (Junio de 2015). *Biblioteca digital de la universidad Católica de Argentina*. Obtenido de <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/2382/1/doble-imposicion-tributaria-losada.pdf>
- Losada, V. A. (Junio de 2015). Doble imposición Tributaria. Buenos Aires, Argentina.
- Martinez, C. A. (2020). ¿Puede un establecimiento permanente ser beneficiario de un CDI luego de la expedición de la ley 1943 de 2018? *Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81*, 3.
- Mendoza, M. d. (2 de Marzo de 2022). La tributación de la economía digital en el Perú. *La tributación de la economía digital en el Perú*. Lima, Perú.
- Moles, E. B. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco.
- Morales, A. (2017). La economía digital en el ámbito de las acciones BEPS OCDE\*. *Cuadernos de formación. Colaboración 16/17. Volumen 21/2017*, 1.

OCDE. (2 de Febrero de 2023). *OCDE*. Obtenido de OCDE:

<https://www.oecd.org/tax/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm>

OECD. (Octubre de 2021). *OCDE*. Obtenido de OCDE: <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

OECD. (20 de 12 de 2021). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>

OECD. (2022). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/acerca/>

OECD. (2022). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/fr/numerique/projet-going-digital/>

OECD. (2022). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

OECD. (2022). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD. (2022). *OECD*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

Pastrán, A. (9 de Octubre de 2021). Colombia se adhirió al acuerdo global de impuesto de 15% a multinacionales digitales. *La República*.

Pedernera, J. J. (23 de Julio de 2014). Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes. *Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes*. Mendoza, Argentina.

Pedrosa, J. C. (2015). EL INSTRUMENTO ESENCIAL EN LA FISCALIDAD

INTERNACIONAL: EL INSTRUMENTO ESENCIAL EN LA FISCALIDAD.

*Actualidad jurídica iberoamericana*, 701-716.

Pública, F. (2022). *Función Pública*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4276>

Publica, F. (s.f.). *Funcion publica*. Obtenido de Funicon publica:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883#:~:text=Los%20contribuyentes%20cuya%20actividad%20econ%C3%B3mica,del%20treinta%20y%20ocho%20por>

Pública, F. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de Función Pública:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883#:~:text=Con%20el%20prop%C3%B3sito%20de%20apoyar,implementaci%C3%B3n%20de%20un%20conjunto%20de>

Pública, F. (s.f.). *Función Pública*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Quijano, B. (21 de Octubre de 2019). Diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales. *Diseño de un modelo de tributación directa en las operaciones de comercio electrónico en Colombia enfocado a plataformas digitales internacionales*. Bucaramanga, Santander, Colombia.

Quimbayo, P. A. (2022). Tributación Directa de los servicios Digitales: Propuestas y expectativas. *Revista de Derecho Fiscal No 20*, 8.

Quimbayo, P. A. (2022). Tributación Directa de los servicios digitales: Propuestas y expectativas. *Revista de Derecho Fiscal No 20*, 19.

Rodriguez, C. E. (2005). Poder tributario y entidades territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991. *Estudios socio - Jurídicos* .

- Romero, J. A. (2017). Métodos para evitar la doble Imposicion en Colombia. *Instituto Colombiano del derecho Tributario* 76, 10.
- Sanchez, C. A. (2003). El concepto constitucional de autonomía fiscal y sus alcances legales y jurisprudenciales en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991\*. *Estudios Socio - Jurídicos* .
- Schneeberger, C. (2008). Establecimiento permanente en el IRAE. *Revista de derecho de la universidad de Montevideo*, 1-23.
- Segura, J. (2021). El principio de equidad tributaria en el tratamiento diferencial en el impuesto de renta entre sindicatos y sociedades. *Revista de Derecho Fiscal No 19* , 7 -43.
- Senado, S. d. (31 de Agosto de 2022). *Constitución política*. Obtenido de <http://www.secretariasenado.gov.co/constitucion-politica>
- senado, S. d. (4 de Noviembre de 2022). *Constitución política de Colombia*. Obtenido de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991\\_pr002.html#95](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr002.html#95)
- senado, S. g. (20 de Octubre de 2021). *Congreso de la república de Colombia senado de la república*. Obtenido de Congreso de la república de Colombia senado de la república: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991\\_pr004.html#150](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991_pr004.html#150)
- Serrano, S. (3 de 2018). *Documentos de trabajo 3/2018*. Obtenido de Documentos de trabajo 3/2018: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf)
- Soberano, L. (2021). Conceptualización de comercio Electrónico. *Publicaciones e investigación especial*, 4.

Soberano, L. (2021). Conceptualización del Comercio Electrónico. *Publicaciones e investigación especial*, 3.

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de Suin Juriscol:

<https://www.suinjuriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1403436>

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de Suin Juriscol: <https://www.suin->

[juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1403436#:~:text=Art%C3%ADculo%20%C2%BA%20Enti%C3%A9ndese%20por%20asistencia,de%20un%20arte%20o%20t%C3%A9cnica](https://www.suinjuriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1403436#:~:text=Art%C3%ADculo%20%C2%BA%20Enti%C3%A9ndese%20por%20asistencia,de%20un%20arte%20o%20t%C3%A9cnica).

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de Suin Juriscol: <https://www.suin->

[juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1469328](https://www.suinjuriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1469328)

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de Suin Juriscol:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7298>

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de <https://www.suin->

[juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1790106](https://www.suinjuriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1790106)

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de Suin Juriscol:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>

Suin Juriscol. (s.f.). *Suin Juriscol*. Obtenido de

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Unidas, N. (2019). *Creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. New

York: Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

Vallejo, S. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. *Fiscalidad*, 9.

Yañez, J. (s.f.). ¿Porqué son necesarios los Impuestos? *Estudios Tributarios No 16*, 1.

Yañez, J. (2014). Impuesto al valor agregado: Eficiencia y crecimiento. *Revista de Estudios Tributarios*, 221 - 252.