

**Presencia Económica Significativa en Colombia: implicaciones para la equidad tributaria y
el concepto de Establecimiento Permanente**

Michelle Valentina Monzón Roa

Dailyn Marcela Arias Bautista

Trabajo de grado para optar por el título de Magíster en Derecho Tributario

Director

Jorge Andrés Leal Faber

Magíster en derecho

Universidad Santo Tomás, Floridablanca

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Maestría en Derecho Tributario

2026

Dedicatoria

Esta tesis representa el esfuerzo conjunto de dos personas que, con dedicación y perseverancia, lograron alcanzar y materializar después de mucho esfuerzo, un sueño académico en la universidad que las vio crecer y formarse en materia derecho, siendo esta última, una de las mejores a nivel nacional.

Por eso, desde mi corazón y en mi nombre, Dailyn Arias, se la dedico a:

En primer lugar, a Dios, por ser una guía constante, mi fortaleza y esperanza en cada trazo de este camino. Su luz me sostuvo en los momentos de incertidumbre, de angustia y me inspiró a perseverar con fe, así como a poner en cada toque de este trabajo, la magia del discernimiento a través del Espíritu Santo.

A mi hija Dailyn Gabriela, cuya ternura y alegría me recordaron el propósito de cada esfuerzo, su sonrisa fue mi mayor motivación, y su amor el impulso para alcanzar esta meta.

A mi esposo Víctor Alfonso, por su apoyo incondicional, paciencia y comprensión; Su compañía firme y sus palabras de aliento me dieron la confianza necesaria para continuar, incluso en los días más difíciles.

A mis padres Claudia y Orlando por ser el ejemplo de dedicación y valores, pues su amor y sacrificio son la base sobre la cual construyo cada logro.

Esta tesis, desde mi ser y en mi nombre, Valentina Monzón, se la dedico a:

A Dios, por su infinita bondad y misericordia. A él primordialmente por abrirme las puertas del empleo, darme la fuerza para trabajar, permitirme avanzar, crecer y sostenerme con dignidad, fortaleza, sabiduría, entendimiento y perseverancia para culminar este proceso académico a través del trabajo.

A la Virgen María, por su constante protección y guía espiritual, dedico este trabajo investigativo con humildad y gratitud.

A mi hijo Samuel, que viene en camino. Por ser la mayor motivación que he tenido para culminar este sueño. Solo espero que esta investigación sea un testimonio y una nueva razón para esforzarme, crecer y poder construir un futuro lleno de oportunidades para todos nosotros.

A mis padres Diana y Diego, por ser el pilar que sostiene mis sueños. Gracias por su ejemplo de integridad, por siempre enseñarme que la perseverancia abre puertas y por brindarme su amor incondicional en aquellos momentos que más lo necesite, esto, me impulsa a seguir siempre adelante, por eso hoy quiero recordarles que este logro también es suyo.

Infinidad de gracias a todos ustedes por su apoyo y por su amor incondicional en cada paso.

Agradecimientos

Expresamos nuestro más sincero agradecimiento a la Universidad Santo Tomás de Aquino, por brindarnos su acompañamiento de carácter académico y los recursos para la realización de esta tesis de grado, pues su compromiso con la excelencia académica ha sido fundamental para nuestro crecimiento profesional y también personal.

De manera especial, se hace un agradecimiento caluroso a nuestros docentes, quienes con dedicación, conocimiento y orientación nos brindaron su orientación dentro del proceso, pues sus enseñanzas no solo enriquecen nuestra formación, sino que también nos inspiran a asumir este reto con responsabilidad y perseverancia.

Este logro también es reflejo de su esfuerzo y vocación, querida institución y queridos docentes.

Contenido

Introducción	14
1. Presencia Económica Significativa en Colombia: implicaciones para la equidad tributaria y el concepto de Establecimiento Permanente	17
1.1. Descripción del problema	17
1.2. Planteamiento del problema.....	18
1.3. Justificación.....	18
1.4. Objetivos	21
1.4.1. Objetivo general	21
1.4.2. Objetivos específicos.....	22
2. Marco teórico	23
2.1. Paradigma, teoría general, estado del arte y teoría sustantiva	23
2.1.1. Paradigma.	23
2.1.2. Teoría general.	26
2.1.3. Estado del arte, estado del conocimiento o de la cuestión.....	30
3. Hipótesis	33
4. Diseño metodológico	34
4.1. Enfoque de la investigación.....	34
4.2. Tipo de investigación.....	34
4.3. Métodos de investigación empleados	35
4.4. Técnicas y Fuentes de información.....	36
Fuentes normativas: Constitución Política de Colombia; Estatuto Tributario; Leyes; Decretos; Resoluciones de la DIAN; Tratados de Colombia para evitar la Doble Imposición CDI.	36
Fuentes doctrinales: Clasificadas en dos categorías.	36
Fuentes Secundarias:	36
Fuentes institucionales y estadísticas (ilustrativas):.....	36
4.5. Recopilación de información	37
4.6. Procedimiento de análisis	37
4.7. Cronograma de Actividades.....	37
5. Capítulo 1	38
5.1. Introducción a la tributación de la economía digital en Colombia	38
5.2. La economía digital: definición, características y crecimiento en Colombia	41

5.3.	Desafíos de la economía digital para la tributación tradicional	47
5.4.	El principio de residencia fiscal y el Establecimiento Permanente (EP) en el derecho tributario colombiano frente a la economía digital.	51
5.4.1.	Aplicación del principio de residencia fiscal en Colombia frente a la economía digital.	51
5.4.2.	Funcionamiento del Establecimiento Permanente (EP) en Colombia y sus límites prácticos frente a la economía digital.....	54
6.	Capítulo 2.....	59
6.1.	La Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia: un nuevo paradigma para la tributación digital	59
6.2.	La ley 2277 de 2022 y la incorporación de la Presencia Económica Significativa en el ordenamiento tributario colombiano.	62
6.3.	Criterios para determinar la Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia: análisis del artículo 57 de la ley 2277 de 2022	63
6.3.1.	Criterio cuantitativo: Umbral de ingresos.....	64
6.3.2.	Criterios cualitativos: Interacción económica significativa.....	65
6.3.3.	Naturaleza jurídica de los criterios de la Presencia Económica Significativa (PES)	66
6.4.	Implicaciones de la Presencia Económica Significativa (PES) para el principio de residencia fiscal y el concepto de Establecimiento Permanente (EP).	67
6.4.1.	Relación entre la Presencia Económica Significativa y el principio de residencia fiscal	68
6.4.2.	Diferenciación conceptual y funcional entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).	69
6.4.3.	Coexistencia normativa entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).	70
6.5.	Desafíos para la implementación y fiscalización de la Presencia Económica Significativa en Colombia	72
6.5.1.	Identificación del contribuyente no residente y trazabilidad de las operaciones digitales.	73
6.5.2.	Mecanismos de recaudo del impuesto por Presencia económica Significativa (PES): declaración, retención en la fuente y pagos anticipados	75
6.5.3.	Limitaciones administrativas y tecnológicas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN	78
6.5.4.	Incidencia de los Convenios para evitar la Doble Imposición CDI y los estándares internacionales en la aplicación práctica de la PES.....	81

6.5.5.	Evidencia empírica (descriptiva) del comportamiento inicial del recaudo del impuesto por Presencia Económica Significativa	85
6.5.6.	Síntesis interpretativa y propuesta jurídica a partir de los desafíos identificados en la implementación inicial de la Presencia Económica Significativa	89
7.	Capítulo 3.....	92
7.1.	Alcance y criterios del análisis comparado.....	92
7.2.	El Establecimiento Permanente (EP) como punto de referencia del análisis comparado	93
7.3.	Experiencias latinoamericanas relevantes en materia de tributación de la economía digital	93
7.3.1.	Argentina: IVA digital y retención a través de intermediarios financieros	94
7.3.2.	Chile: IVA digital con registro simplificado y retención alternativa.....	96
7.3.3.	Brasil: Aproximación introductoria a un modelo fragmentado de tributación digital	97
7.4.	Referencias europeas seleccionadas: Impuestos sobre servicios digitales como medidas transitorias (España, Francia, Italia).....	98
7.5.	Síntesis comparada de los enfoques europeo y latinoamericano de tributación en la economía digital (Tablas 4 y 5).....	100
7.6.	Valoración comparada y lecciones para el caso colombiano.....	103
8.	Capítulo 4.....	106
8.1.	Propuestas para la adaptación del principio de residencia fiscal a la economía digital en Colombia	106
8.1.1.	Fortalecimiento del concepto de Presencia Económica Significativa (PES).....	106
8.1.2.	Introducción de retenciones en la fuente de manera automática a transacciones digitales.	107
8.1.3.	Modernización de la infraestructura tecnológica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).....	107
8.1.4.	Creación de impuesto sobre Servicios Digitales (Digital Services Tax) en Colombia.	108
8.2.	Análisis de las propuestas de la OCDE y el plan BEPS 2.0	109
8.3.	Viabilidad de la retención en la fuente sobre servicios digitales en Colombia.	111
8.4.	Propuesta de modificación del artículo 24 del Estatuto Tributario.....	113
8.4.1.	Texto vigente del artículo 23 del Estatuto Tributario.	113
8.4.2.	Propuesta de adición de un numeral al artículo 24 del Estatuto Tributario y comparación normativa.	114

8.4.3. Compatibilidad de la adición propuesta con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI).....	117
8.5. ¿Es suficiente la Presencia Económica Significativa (PES), o es necesario complementarla con el concepto de Establecimiento Permanente (EP)?	120
8.6.1. Escenario 1. Configuración del Establecimiento Permanente sin Presencia Económica Significativa:.....	123
8.6.2. Escenario 2. Configuración de Presencia Económica Significativa sin Establecimiento Permanente:	123
8.6.3. Escenario 3. Configuración simultánea de Presencia Económica Significativa y Establecimiento Permanente:	124
8.6.4. Coordinación del modelo híbrido con la fuente y los mecanismos de recaudo..	124
9. Conclusiones y Recomendaciones.....	128
9.1. Recomendaciones	129
10. Cronograma.....	96
11. Presupuesto	100
11.1. Presupuesto, financiación y recursos	100
11.1.1. Recursos.....	100
11.1.2. Recursos humanos	100
11.1.3. Recursos tecnológicos y materiales	100
11.1.4. Impresiones y fotocopias de material bibliográfico.....	100
11.1.5. Recursos bibliográficos.....	100
11.1.6. Gastos administrativos	100
11.1.2. Financiación.....	101
11.1.3. Presupuesto.....	101
Referencias	102

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Análisis funcional del Establecimiento Permanente</i>	56
Tabla 2. <i>Convenios para evitar la Doble Imposición según el CDI correspondiente</i>	82
Tabla 3. <i>Recaudo Mensual PES abril – agosto 2024</i>	86
Tabla 4. <i>Comparativa internacional de la tributación de la economía digital en Europa.</i>	100
Tabla 5. <i>Comparativa de las medidas de tributación digital en America Latina.</i>	100
Tabla 6. <i>Comparación normativa del artículo 24 del Estatuto Tributario.</i>	115
Tabla 7. <i>Comparación de la suficiencia de la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).</i>	121
Tabla 8. <i>Cronograma de actividades para el desarrollo de la investigación meses del año 2025-2026.</i>	96
Tabla 9. <i>Presupuesto</i>	101

Lista de figuras

Figura 1. *Requisitos del formulario 350 correspondiente a la retención de la fuente y/o autorretención del impuesto de renta y complementario* 40

Figura 2. *Economía digital y conexión socio económica* 43

Figura 3. *Plataformas de ecommerce con mayor número de visitas* 45

Figura 4. *Comportamiento recaudo PES abril – agosto 2024* 87

Abreviaturas

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios)

B2C: Business to Consumer (Negocio a Consumidor)

CIDE-Digital: Contribución de Intervención en el Dominio Económico Digital

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

DST: Digital Services Taxes

EP: Establecimiento Permanente

GST: Goods and Services Tax (Impuesto sobre Bienes y Servicios)

ISS: Impuesto sobre Servicios

ISD: Impuesto sobre Servicios Digitales

IVA: Impuesto al Valor Agregado

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OTT: Over The Top

PIS: Programa de Integração Social

PES: Presencia Económica Significativa

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

UVT: Unidad de Valor Tributario

VAT: Value Added Tax (Impuesto al Valor Agregado)

VR: Overseas Vendor Registration

Resumen

La economía digital ha transformado radicalmente los criterios tradicionales de tributación internacional basados en la presencia física del contribuyente y en el concepto clásico del Establecimiento Permanente; en tal concepto, Colombia incorporó el régimen de Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022 cuyo objetivo fue gravar a las empresas no residentes cuyos ingresos son relevantes en el mercado colombiano sin presencia física en el país.

Esta investigación tiene como objetivo analizar el alcance de carácter jurídico y tributario del régimen de PES en Colombia, su relación con el tradicional Establecimiento Permanente y la compatibilidad de esta figura con los convenios dirigidos a evitar la doble imposición, a partir de un enfoque dogmático- jurídico de carácter comparado tanto en Europa como en América Latina. Metodológicamente se emplea el análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial complementado con el estudio comparado de experiencias internacionales mediante una referencia empírica ilustrativa sobre el funcionamiento de la PES frente al recaudo inicial.

La tesis propone así un modelo híbrido de tributación digital que articule la PES y el EP, acompañado de los mecanismos de retención y modernización administrativa necesarios, fortaleciendo así, la equidad tributaria y la sostenibilidad del sistema fiscal colombiano frente a los desafíos que implica la economía digital.

Palabras clave: economía digital, tributación internacional, Presencia Económica Significativa, Establecimiento Permanente, BEPS, fiscalización digital

Abstract

The digital economy has challenged traditional principles of international taxation, particularly those based on physical presence and the classical concept of permanent establishment. In response to these challenges, Colombia introduced the significant Economic Presence (PES), regime through Law 2277 of 2022, aiming to tax non-resident companies that generate substantial income in the Colombian market without physical presence.

This research analyzes the legal and tax implications of the PES regimen in Colombia, its relationship with the permanent establishment concept, and its interaction with double taxation agreements. The study adopts a doctrinal and comparative legal approach, based on the analysis of national and international regulations, jurisprudence, specialized doctrine, and partial empirical assessment of the initial tax revenue generated by the PES regime.

The research proposes a hybrid model for digital taxation that integrates the PES and permanent establishment concepts, supported by withholding mechanisms and administrative modernization, in order to enhance tax equity and fiscal sustainability in the digital economy.

Keywords: digital economy, international taxation, significant economic presence, permanent establishment, BEPS, digital tax enforcement.

Introducción

Las dinámicas tradicionales de producción, comercialización y prestación de servicios se han transformado debido a la digitalización de la economía, lo que ha generado desafíos para los sistemas tributarios basados en la territorialidad, la residencia fiscal y la presencia física del contribuyente.

Los modelos de negocio basados en plataformas digitales permiten a empresas no residentes generar ingresos en mercados nacionales obteniendo ganancias, sin la necesidad de contar con una infraestructura física en el territorio donde se ubican sus usuarios, poniendo en choque los esquemas tradicionales de imposición directa de cara a la eficiencia de los presupuestos normativos del país.

En Colombia, estas dinámicas evidencian las limitaciones del sistema tributario para gravar de manera equitativa las actividades económicas que se desarrollan en los entornos digitales ante la dificultad para identificar un nexo territorial que sea suficiente, así como para determinar la fuente y el sujeto pasivo.

El impuesto sobre la renta ha traído consigo riesgos de erosión de la base gravable y desigualdades frente a los contribuyentes que operan con presencia física en el país, lo que pone en cuestión el cumplimiento del principio de equidad tributaria; estas problemáticas no sólo son del ordenamiento colombiano, sino que de manera amplia han sido reconocidas en otros países como uno de los retos principales de la tributación contemporánea (OCDE, 2020).

Como respuesta a estos desafíos, el legislador colombiano ha incorporado el régimen de Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022, trayendo así, un criterio de sujeción, orientado a gravar determinadas rentas obtenidas por personas no residentes y

entidades no domiciliadas que interactúan de manera significativa con el mercado colombiano, aún en ausencia de presencia física (Ley 2277, 2022).

La Presencia económica Significativa (PES) como mecanismo se inscribe en un debate mucho más amplio, impulsado por organismos de carácter internacional como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), así como por la doctrina especializada, que ha cuestionado la suficiencia del concepto tradicional del Establecimiento Permanente (EP) frente a la economía digital y de esa manera ha propuesto la adopción de unos nexos económicos de carácter alternativo, basados en la localización del mercado y los usuarios (OCDE, 2020; ONU, 2021).

A pesar de esto, la incorporación de la Presencia Económica Significativa (PES) plantea interrogantes jurídicos relevantes en relación con su coherencia sistemática con el Establecimiento Permanente (EP), su compatibilidad con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por Colombia y su impacto sobre el principio de la equidad Tributaria en la medida que el derecho tributario internacional de carácter convencional, continúa estructurándose de forma predominante sobre los criterios de presencia física para la atribución de potestad tributaria sobre las rentas empresariales.

Desde esta perspectiva, la presente investigación se justifica por la necesidad de analizar de manera crítica el alcance, las implicaciones y los límites del régimen de Presencia Económica Significativa en el sistema tributario colombiano, así como su participación con las categorías tradicionales del derecho tributario internacional.

Desde una doble dimensión jurídico-dogmática y práctica- institucional, el estudio se dirige a examinar la compatibilidad de la normativa entre la PES, el EP y los CDI, como también es de una dimensión práctica institucional en cuanto permite identificar riesgos, vacíos y alternativas de

articulación normativa dirigidas a fortalecer la equidad tributaria y la seguridad jurídica en la tributación de la economía digital.

Por lo tanto, esta investigación aporta elementos útiles para la discusión académica y para la formulación de políticas fiscales, que se adapten a un entorno económico y crecientemente digitalizado.

El propósito que tiene esta tesis es analizar desde un enfoque dogmático y jurídico comparado si el régimen de Presencia Económica Significativa en su configuración actual para Colombia resulta suficiente para responder a los desafíos de la economía digital, o si, por el contrario, requiere ser complementado mediante un modelo de articulación híbrido con el Establecimiento Permanente (EP) y otros mecanismos de recaudo en consonancia con los estándares internacionales vigentes.

Para cumplir con este objetivo, se realizaron cuatro capítulos:

En primer lugar, se desarrolla un marco conceptual y normativo de la tributación de la economía digital y de las categorías tradicionales de la sujeción tributaria.

En segundo lugar, se analiza el régimen de PES en Colombia, su interacción con el EP y los CDI. En tercer lugar, se presenta un análisis comparado de experiencias internacionales relevantes y,

Finalmente se formulan propuestas jurídicas orientadas a un modelo híbrido dirigido a fortalecer la equidad tributaria y la coherencia del sistema tributario colombiano frente a los retos que plantea la economía digital.

1. Presencia Económica Significativa en Colombia: implicaciones para la equidad tributaria y el concepto de Establecimiento Permanente

1.1. Descripción del problema

La transformación digital de la economía global ha planteado retos para los sistemas tributarios tradicionales, compuestos por la producción, comercialización y prestación de servicios, permitiendo que empresas, sobre todo aquellas basadas especialmente en plataformas digitales y proveedores de servicios intangibles obtengan ingresos significativos en distintas jurisdicciones sin requerir su presencia física en dichos lugares.

Este fenómeno ha impactado particularmente en lo que respecta a la capacidad de gravar equitativamente las actividades económicas digitales, tensionando el sistema tributario construido sobre criterios clásicos y tradicionales basados en factores como la territorialidad, residencia fiscal y el Establecimiento Permanente, que resultan finalmente, insuficientes para captar de manera adecuada la capacidad contributiva derivada de las actividades digitales deslocalizadas realizadas por empresas sin presencia física.

En Colombia, el crecimiento del comercio electrónico, servicios transfronterizos y la intermediación a través de plataformas digitales evidencia limitaciones estructurales del concepto tradicional de Establecimiento Permanente (EP) que requiere una presencia física relevante y configurable frente a la sujeción al impuesto sobre la renta de sujetos no residentes.

Como consecuencia de ello, un número relevante de empresas extranjeras han logrado obtener ingresos significativos en el mercado colombiano, sin estar sometidas a la tributación directa, lo que genera riesgos de erosión en la base gravable, distorsiones competitivas frente a las empresas nacionales y afectaciones al principio de equidad tributaria. Por ejemplo, plataformas

como Netflix generaron ingresos por 64.800 millones de pesos en Colombia durante 2022 sin tener presencia física en el país, según cifras de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (DIAN, 2023).

En este contexto, se evidencian diversas problemáticas asociadas a la delimitación normativa del PES, los mecanismos de fiscalización y el recaudo frente a contribuyentes no residentes, junto con la existencia de un nuevo criterio de contención con las reglas del derecho tributario internacional, siendo un análisis jurídico y sistemático que permite evaluar su coherencia, suficiencia y efectos sobre la equidad del sistema tributario colombiano.

1.2. Planteamiento del problema

Con el fin de partir de la descripción del problema, se formula la siguiente pregunta de investigación:

¿El régimen de Presencia Económica Significativa (PES) diseñado e implementado en Colombia, se integra de manera coherente con el concepto de Establecimiento Permanente (EP) y con los estándares del derecho tributario internacional, a la luz del principio de la equidad tributaria entre las empresas digitales no residentes y empresas con Establecimiento Permanente en Colombia?

1.3. Justificación

La transformación de la economía digital ha desbordado los criterios tradicionales que estructuran el sistema tributario de Colombia, particularmente en los relacionados con la presencia física, la territorialidad y el concepto de Establecimiento Permanente (EP).

La expansión de dichos servicios digitales, el comercio electrónico transfronterizo y los modelos de negocio que se basan en plataformas digitales han puesto en evidencia las limitaciones del marco normativo vigente para gravar de manera adecuada las actividades económicas que generan un marco de ganancias considerables, sin tener dentro del territorio nacional una presencia física de carácter sustancial, planteando así importantes retos para la equidad y coherencia del sistema tributario (Quimbayo Díaz, 2022, pp.301-302).

Relevancia jurídica. En este contexto y desde una perspectiva jurídica, la introducción del régimen de Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022 representa un intento del legislador colombiano por adaptar las nuevas realidades de la economía digital.

Sin embargo, la coexistencia de la Presencia Económica Significativa (PES) con el concepto jurídico de Establecimiento Permanente (EP) plantea interrogantes jurídicos relevantes relacionados con su articulación normativa, coherencia sistemática y la compatibilidad con los principios del derecho tributario.

Así mismo, se ha logrado evidenciar que el EP basado en la presencia física posee opciones de mejora para tratar dichas realidades, ya que se considera demasiado restrictivo para captar y gravar los movimientos de empresas sin sucursal o establecimientos que no son de carácter tradicional, lo que lo convierte en una figura cuestionada ampliamente a nivel internacional por organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Económica Para América Latina (CEPAL), justificando así la necesidad de examinar jurídicamente los nuevos criterios de aplicación tributaria adoptados por Colombia.

Como señala la CEPAL (2013), la economía digital se asocia con fronteras geográficas y económicas, sitios de negocios o inversión, y la creación de valor a través de redes y plataformas, lo que hace que el cumplimiento de la ley tributaria convencional sea increíblemente desafiante.

Relevancia práctica. Desde una perspectiva práctica, la ausencia de una adecuada articulación entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP) puede generar tratamientos tributarios diferenciados entre las empresas digitales no residentes y las que poseen Establecimiento Permanente, afectando los principios estructurales en materia tributaria y produciendo asimetrías normativas que pueden favorecer escenarios de la elusión fiscal y desigualdad entre contribuyentes que realizan actividades económicas comparables.

La presente investigación resulta pertinente para el uso de actores como el legislador, la administración tributaria, así como los responsables de políticas fiscales, en la medida en que aporta un marco jurídico de análisis para evaluar si la integración normativa de la PES y el EP contribuye a un sistema más equilibrado entre los agentes económicos, fortaleciendo la coherencia del sistema tributario y su capacidad para responder a los desafíos que plantea la economía digital.

Asimismo, esta tesis adquiere importancia en el Derecho Tributario Internacional por cuanto examina la compatibilidad de la Presencia Económica Significativa (PES) con los estándares internacionales y los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) de los cuales es parte Colombia.

Ello se explica porque dichos Convenios que a la fecha siguen estructurándose sobre el concepto de Establecimiento Permanente, resultan especialmente relevantes para países en desarrollo, cuyas condiciones institucionales y administrativas que gravan la economía digital dependen de los ingresos fiscales para el cumplimiento de sus fines constitucionales, pese a contar con recursos y capacidades técnicas y administrativas limitadas, como lo ha señalado la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, 2019).

Al ayudar al país a avanzar hacia un sistema de tributación más equitativo, este estudio puede contribuir a recaudar más fondos para apoyar el desarrollo sostenible y disminuir la

desigualdad en Colombia junto con la propuesta de reformas legales que sean social y económicamente sensibles (UNCTAD, 2019).

Relevancia académica. Desde una perspectiva académica este estudio busca contribuir al debate doctrinal sobre la tributación en la economía digital dentro de Colombia, al ofrecer un análisis sistemático de la interacción entre la PES y el EP.

En particular, la investigación busca llenar un vacío identificado en la literatura nacional, en la medida en que integra dos figuras que tradicionalmente han sido analizadas de manera separada, aportando elementos analíticos que contribuyen a una reflexión de carácter crítico basado en la necesidad de avanzar hacia modelos híbridos de tributación digital. Estos aportes sirven de base a futuras discusiones y debates académicos encaminados al diseño de reformas normativas acordes con las realidades económicas contemporáneas.

1.4. Objetivos

En este acápite, se expondrá el objetivo general y derivará los objetivos específicos para esta investigación.

1.4.1. Objetivo general

Determinar la integración del concepto de Establecimiento Permanente con el Régimen de Presencia Económica Significativa y sus implicaciones en la equidad tributaria conforme a la Ley 2277 de 2022.

1.4.2. Objetivos específicos

Identificar los rasgos característicos del régimen de Presencia Económica Significativa implementado en Colombia, a partir de sus elementos constitutivos y criterios de aplicación a la luz de los estándares del derecho tributario internacional.

Caracterizar la interacción entre el nuevo régimen de PES y el concepto tradicional de Establecimiento Permanente en el sistema tributario colombiano, con énfasis en sus complementariedades y posibles conflictos.

Elaborar un análisis jurídico comparado del tratamiento tributario aplicable a las empresas con presencia física tradicional y empresas digitales bajo el régimen de Presencia Económica Significativa, a la luz del principio de equidad tributaria.

2. Marco teórico

2.1. Paradigma, teoría general, estado del arte y teoría sustantiva

2.1.1. *Paradigma.*

Este trabajo adopta un paradigma dogmático- jurídico, típico de los estudios legales, que se centra en interpretar, sistematizar y criticar el derecho positivo con un toque de análisis comparado de Convenios Internacionales, por lo que se conceptualiza el derecho como un sistema ordenado que está compuesto de normas, reglas y principios que deben encajar con una coherencia de carácter interna, haciendo que su entendimiento opte por verificar el contenido, sus fines y su equilibrio frente a las realidades económicas y sociales que afectan las posturas tradicionales.

Por lo tanto, la dogmática -jurídica no es una descripción pura de normas vigentes, ya que mezcla teoría y práctica, esto, no sólo en el fin de explicar el significado de disposiciones jurídicas, sino también sus bases y su armonía con los principios del sistema hasta a sugerir criterios de interpretación o ajustes normativos cuando se evidencian disparidades o incoherencias.

Siguiendo a Atienza (2005), se evidencia la dogmática jurídica como algo más que una teoría, ofreciendo argumentos sólidos para interpretar y aplicar el derecho actual, ya que no se queda en describir normas, sino que busca justificar y encajar en el sistema, sobre todo ante novedades que desafían lo clásico, mediante argumentos interpretativos, sistemáticos y comparativos; lo que encaja con el desarrollo de esta investigación en la cual se usan herramientas interpretativas y comparadas para racionalizar el derecho sin caer en enfoques puramente económicos.

Para Atienza y para esta tesis, la dogmática cumple una función importante en la ciencia jurídica, que permite evaluar de manera crítica el derecho positivo, contribuyendo a su

racionalización interna, especialmente, cuando se presentan fenómenos ante situaciones nuevas que no encajan de manera plena en las categorías tradicionales.

Así mismo, al analizar la teoría de la argumentación jurídica de Robert Alexy, objeto de crítica por parte de Atienza (2005) frente a la función de “control” y “descarga”, resulta posible comprender como el derecho puede procesar nuevas realidades como las derivadas de la economía digital, sin necesidad de iniciar de cero el derecho en cada etapa.

En particular, la función de control permite asegurar que la integración de figuras en el derecho no sea arbitraria, disposiciones relevantes para nuestro objeto de estudio, ya que, al integrar la PES con el concepto de EP, la dogmática no solo provee un modelo de solución frente a la economía digital, sino que asegura que la respuesta normativa sea coherente con el sistema, garantizando la seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente (Atienza, 2005, pp. 169).

La adopción del paradigma dogmático- jurídico se ve reforzada por los aportes de Robert Alexy (1993, pp. 80), al concebir el derecho como un sistema normativo compuesto por reglas y principios, cuyo carácter de mandatos de optimización rigen la interpretación y evaluación del ordenamiento jurídico.

La utilización de principios en el análisis jurídico no implica necesariamente la realización o aplicación de ejercicios de ponderación (ya que tendrían que estar en conflicto); por tanto, en el marco de esta investigación y para la aplicación de este paradigma, los principios, en especial el de equidad tributaria, operan como criterios normativos de evaluación del diseño legal, permitiendo de esta manera valorar si las soluciones normativas aplicadas, resultan coherentes con los fines del sistema tributario, permitiendo analizar si la regulación vigente a través de la PES y su relación con el EP, satisface los estándares de equidad, coherencia y seguridad jurídica, desde

un estudio cualitativo, siendo la teoría de Alexy útil para fundamentar el carácter normativo de los principios relacionados, sin trasladar la investigación a un enfoque constitucional de ponderación.

Es importante tener en cuenta a Gustavo Zagrebelsky (1995), quien aporta un elemento clave para la identificación del paradigma dogmático-jurídico al dimensionar el derecho como un sistema abierto y dinámico adaptable a transformaciones sociales, económicas y tecnológicas, guardando su equilibrio y armonía interna.

Esta concepción, conocida como el derecho dúctil, parte de la idea de que los ordenamientos jurídicos modernos deben ser de interpretación flexible, abiertos a la integración de nuevas categorías normativas acordes con las realidades de carácter naciente y respetando los principios estructurales del sistema (Zagrebelsky, 1995, pp.17). Esta interpretación es pertinente para el análisis de la Presencia Económica Significativa (PES) como criterio de fijación tributaria en la economía digital, ya que representa una adaptación del derecho tributario a los desafíos al concepto clásico de Establecimiento Permanente (EP).

Desde un enfoque dogmático-jurídico, el punto central no radica en medir los efectos económicos de la PES, sino en evaluar su incorporación al ordenamiento colombiano y su integración coherente con las categorías tradicionales del derecho tributario internacional con los principios que rigen la imposición sobre la renta.

Desde lo anterior, la elección del paradigma dogmático-jurídico es pertinente y responde de manera directa al objeto y a la finalidad de esta investigación, así como también propone ajustes normativos desde una perspectiva jurídica, ya que si bien la economía digital constituye la esencia de la normativa examinada y su evolución, esta tesis no adopta ni ha desarrollado evaluaciones de eficiencia o incentivos de cumplimiento, sino por el contrario se centra en la evaluación jurídica

del diseño normativo de conformidad con los estándares del derecho tributario colombiano e internacional.

2.1.2. Teoría general.

Con el fin de proporcionar una teoría general para esta investigación, determinada por el marco general del **derecho tributario internacional**, se requiere dirigirnos a ella desde el marco conceptual y normativo, entendiendo que este marco está constituido por el derecho tributario internacional, así como también, que el mismo es una construcción de carácter dogmático-jurídica dirigida a regular y coordinar la potestad tributaria de los estados frente a hechos impositivos con caracteres de alcance transfronterizo.

La concepción del derecho tributario internacional lo ubica en la categoría de sistema jurídico coordinado, categorizado y compuesto por principios y reglas dirigidos a delimitar la potestad fiscal de los estados con el objetivo de erradicar conflictos relacionados con la doble imposición o no imposición, cuyo sistema está conformado de instituciones jurídicas como la residencia fiscal, la fuente del ingreso, el Establecimiento Permanente (EP), la Presencia Económica Significativa (PES) y los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), las cuales han sido desarrolladas por la doctrina y legislaciones de múltiples estados.

Atendiendo lo anterior, Michel Lang (2021) ha concebido la tributación internacional como un campo normativo estructurado, que para su comprensión requiere realizar un análisis dogmático de las normas internas y de los tratados fiscales, así como también sobre las reglas de interpretación aplicables a estos dos componentes.

Para Lang, los CDI no se conforman como acuerdos técnicos, sino como instrumentos dirigidos a limitar y distribuir la potestad tributaria de los estados, estableciendo aspectos

normativos para determinar cuándo, un estado puede gravar determinadas rentas y en qué medida deben coincidir estas con las de otros estados.

El enfoque citado resulta relevante frente al análisis del Establecimiento Permanente, el cual ha sido concebido como nexo jurídico de un estado para gravar las rentas empresariales de un contribuyente no residente sobre la base de una presencia física relevante en su territorio. La categoría asignada al EP y desarrollada por los CDI, así como en comentarios a modelos de convenios, demuestran que la concepción jurídica de dicho nexo tributario basado en la presencia física y en las actividades económicas ha generado tensiones y desafíos frente a los modelos de negocio realizados ante la economía digital, en los que la generación de valor económico puede producirse sin una infraestructura física local.

A su vez, la doctrina contemporánea ha estimado que el derecho tributario internacional no debe entenderse de manera única como una suma de legislaciones internas coordinadas mediante el uso de tratados, sino como un orden normativo de alcance internacional, estructurado con coherencia sistémica.

Siguiendo a Avi- Yonah (2009, pp. 11-16) el derecho tributario internacional forma parte del derecho internacional, por cuanto se apoya en prácticas normativas que son compartidas por los estados y por principios que, alcanzan el rango de derecho internacional consuetudinario; para este autor, instituciones como la residencia, la fuente, la no discriminación y la prevención de la doble imposición configuran límites jurídicos frente a la potestad tributaria unilateral del estado, lo que permite afirmar la existencia de un sistema jurídico fiscal internacional no solo basado en índices económicos o de eficiencia en el recaudo, sino más amplio.

Con el fin de enfatizar aún más esto, es necesario tener en cuenta que organismos como la OCDE codifican y estandarizan desde lo jurídico el sistema del derecho tributario internacional,

siendo esto básico y fundamental para aquellos estados que han decidido ser parte del consolidado internacional, lo que permite reforzar normativamente la teoría general de esta investigación, al estandarizar jurídicamente los aspectos centrales del derecho tributario internacional y proporcionar criterios interpretativos comúnmente aceptados.

La arquitectura de un sistema jurídico, cuyos avances se centran en acuerdos y experiencias internacionales, permiten entender postulados de organismos como la OCDE, como modelos dentro del marco general del derecho tributario internacional, en los cuales estas organizaciones desempeñan un papel central como instancia de sistematización y estandarización normativa frente a las reglas que rigen la potestad tributaria entre estados que constan de situaciones con elementos transfronterizos.

Si bien el modelo de convenio sobre la renta y del patrimonio no es vinculante, hoy tiene una relevancia jurídica frente al reconocimiento que los mismos estados parte le han otorgado para aplicarlo como referente común en la negociación e interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI).

La introducción del modelo de convenio se basa en la identificación del fenómeno de la doble imposición jurídica internacional cuyo objetivo está en la imposición de tributos comparables por dos o más estados sobre un mismo contribuyente frente al mismo objeto imponible y durante idénticos periodos fiscales, lo que destaca los efectos que esta genera sobre las relaciones económicas internacionales (OCDE, 2019, pp. I-1-I-2).

Desde lo anterior, se tiene que la finalidad de la OCDE consiste en clarificar, estandarizar y confirmar la situación fiscal de los contribuyentes que desarrollan actividades transfronterizas, mediante la adopción de soluciones comunes para su aplicación en casos idénticos, así como para fortalecer la cooperación administrativa entre estados (OCDE, 2019, p. I-2)

Desde la perspectiva metodológica, este planteamiento es relevante para la teoría general de esta investigación en la medida en que el derecho tributario internacional no opera como un consolidado de legislaciones internas de manera independiente o fragmentada, sino como un sistema jurídico de coordinación, dirigido a instruir de manera racional la potestad tributaria entre el estado y la fuente y el estado de la residencia, tanto es así que la OCDE recomienda que los estados miembros al celebrar CDI se conformen al modelo y sus comentarios, y que las autoridades fiscales utilicen dichos comentarios como criterios para aplicar los tratados basados en el modelo (OCDE, 2019, pp.I-2-I-3).

En el modelo sobre la renta y el patrimonio, se destaca la influencia del modelo de convenio en la práctica tributaria internacional, pues desde el año 1963, estas disposiciones han servido como patrón importante en la celebración de CDI entre estados contratantes, facilitando así la armonización de soluciones jurídicas y reduciendo los conflictos de interpretación entre administraciones tributarias, lo que podría traducirse como un lenguaje jurídico común en materia tributaria internacional (OCDE, 2019, pp.I-4-I-5).

Desde esta perspectiva, la OCDE contribuye decisivamente a consolidar el carácter jurídico interpretativo del derecho tributario internacional, al proporcionar no solo un esquema normativo común, sino también los criterios hermenéuticos que orientan la aplicación uniforme en los tratados, siendo este marco indispensable para analizar, en etapas posteriores la compatibilidad de nuevas figuras de sujeción como lo son la Presencia Económica Significativa (PES) Con las junto con las estructuras tradicionales del derecho nacional y del derecho tributario internacional.

En consecuencia, en esta investigación, la teoría general está constituida por el derecho tributario internacional, entendido como el sistema jurídico que regula la potestad tributaria entre estados frente a eventos con elementos transfronterizos, constituyendo el marco adecuado para

evaluar si la incorporación de la PES en el ordenamiento colombiano se integra de manera coherente con el EP y los estándares internacionales vigentes.

2.1.3. Estado del arte, estado del conocimiento o de la cuestión

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha sido el centro de debate sobre la tributación de la economía digital y ha liderado intentos internacionales para resolver sus problemas fiscales, ya que a través del Plan de Acción BEPS y el Marco Inclusivo sobre BEPS, esta organización ha intentado introducir medidas para mitigar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios por parte de corporaciones multinacionales.

Al cerrar el proyecto BEPS, la OCDE de su publicación realizada terminó infiriendo que las medidas adoptadas respondían a un consenso político y jurídico internacional, aun cuando subsistiera la incertidumbre interpretativa y los desafíos en su implementación a nivel nacional entre países (OCDE, 2015).

En este sentido, Pascal Saint Amans (2015), en ese entonces director del Centro de Política y Administración Tributaria (CTPA) de la OCDE, señaló que los BEPS constituían un punto de partida común entre Estados, más que una solución definitiva, lo que permitió justificar la existencia de tensiones desde la potestad tributaria y la adopción de respuestas internas complementarias (Saint, como se citó en Ashley, 2015).

Avi yonah (2014), ha analizado las tensiones que enfrentan categorías como el Establecimiento Permanente, frente a la desmaterialización de la actividad económica, lo que ha dado paso a debates sobre su papel y alcance dentro de la economía digital. Este autor, desde la dogmática del derecho tributario internacional, ha señalado que el régimen fiscal internacional presenta fallas que permiten a las empresas multinacionales operar de manera global sin que

impliquen una tributación efectiva de conformidad con su actividad económica real, lo que ha motivado al fortalecimiento de la coordinación multilateral para la potestad tributaria de los Estados.

Desde una perspectiva institucional y de política pública internacional, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, 2019) ha señalado que la economía digital ha profundizado la brecha entre el lugar donde se genera el valor económico y aquel donde se ejerce la potestad tributaria, lo que pone en evidencia las limitaciones que tienen los criterios tradicionales de sujeción basados en la presencia física (EP).

En este sentido, Shamika N. Sirimanne (2019), en su calidad de directora de Tecnología y Logística de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), ha enfatizado en la necesidad de mejorar la capacidad de los países en desarrollo para participar activamente y aprovechar el valor de la economía digital, incluso a través de la movilización interna de recursos mediante una tributación adecuada y equitativa.

Ante la ausencia de un consenso internacional definitivo, algunos Estados han optado por la adopción de medidas unilaterales con el fin de gravar las actividades digitales. En tal contexto, la UNCTAD señala que varios países, especialmente en Europa (Francia, Italia, España y Reino Unido) han introducido impuestos aplicables a ciertos servicios digitales prestados por grandes empresas tecnológicas, aunque con diferencias en su diseño, alcance y su cobertura (UNCTAD, 2019).

En este sentido, Allison Christians (2021) ha examinado críticamente los *Digital Services Taxes* (impuestos específicos DST) y sostiene que estos impuestos pueden generar algunos ingresos fiscales adicionales a corto plazo, asociados a distorsiones económicas y disputas comerciales, ya que estos, surgen como respuesta a las limitaciones del sistema tributario

tradicional que condiciona la potestad tributaria a la existencia de un Establecimiento Permanente físico (EP), siendo este insuficiente frente a los modelos de negocios digitales desmaterializados.

En este contexto, la doctrina especializada ha abordado, desde una perspectiva jurídica e institucional, las respuestas normativas que se han dado ante la insuficiencia del Establecimiento Permanente en la economía digital; en particular, los trabajos de Allison Christians (2021) analizan críticamente los impuestos sobre servicios digitales y las alternativas normativas desarrolladas en el ámbito de la tributación internacional, poniendo de relieve los desafíos asociados al diseño de políticas fiscales frente a modelos de negocios desmaterializados.

Es de tener en cuenta que los análisis sobre economía política de entidades como el Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica (CELAG, 2020), han examinado las respuestas fiscales desarrolladas por países de América Latina frente a la tributación de grandes plataformas digitales (multinacionales), destacando los límites de impuestos como los tipos “GAFA” (unilaterales) y la necesidad de coordinación regional.

Los anteriores análisis, si bien son relevantes para el debate fiscal, no abordan el tema de la coherencia jurídica de dichas medidas con criterios tradicionales de sujeción tributaria ni con los convenios para evitar la doble imposición desde un enfoque dogmático y jurídico.

El análisis de la doctrina evidencia que han abordado ampliamente los desafíos que la economía digital plantea frente al concepto tradicional de Establecimiento Permanente (EP), así como las propuestas de la OCDE y otros organismos internacionales en torno a nuevos criterios de sujeción como la Presencia Económica Significativa (PES); instituciones frente a las cuales se mantiene un vacío relevante en el estudio de su articulación dentro de los ordenamientos internos.

El estado del arte que se encuentra disponible se ha concentrado principalmente en el estudio del concepto de Establecimiento Permanente (EP) o en el análisis de mecanismos específicos de tributación aplicables a la economía digital, abordados de manera independiente.

No se advierte dentro de ellos un desarrollo sistémico desde un análisis dogmático-jurídico que examine la coherencia entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP), inclusive en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) y de la legislación tributaria interna de los Estados, por lo que estos vacíos justifican la presente investigación, orientada a examinar dicha articulación normativa y sus implicaciones para la estructura del sistema tributario en el contexto de la economía digital.

3. Hipótesis

La hipótesis de esta investigación se formula en términos dogmático-jurídicos. En este sentido, se plantea que:

La integración normativa del régimen de la Presencia Económica Significativa (PES) con el Establecimiento Permanente (EP), complementada con mecanismos de retención y armonización internacional, permite un sistema tributario digital más equitativo en Colombia.

En consecuencia, la referencia a la equidad no se concibe como una variable empírica susceptible de medición, sino como un criterio de evaluación jurídica del diseño normativo, asociado a la igualdad de trato, la ausencia de distorsiones normativas y a la compatibilidad del sistema.

4. Diseño metodológico

4.1. Enfoque de la investigación

Esta investigación adopta un enfoque dogmático-jurídico, característico de los estudios en derecho tributario y orientado al análisis sistemático, interpretativo y crítico del derecho positivo.

Este enfoque concibe el ordenamiento jurídico como un sistema normativo compuesto por reglas, principios e instituciones jurídicas, cuyo examen se realiza a partir del estudio de normas, doctrina y jurisprudencia sin recurrir a metodologías empíricas o de carácter explicativo causal.

Este enfoque permite evaluar la coherencia normativa, la articulación entre instituciones jurídicas y la consistencia del diseño normativo frente a los principios tributarios y de seguridad jurídica.

4.2. Tipo de investigación

El Estudio es de carácter cualitativo, en la medida en que se centra en la interpretación jurídica, la coherencia y la articulación sistemática de las categorías tributarias analizadas, con predominio del análisis dogmático- jurídico complementado con un análisis jurídico comparado y referencias empíricas de carácter parcial e ilustrativas.

Desde el punto de vista metodológico, la investigación es descriptiva, analítica y comparada:

Es de carácter descriptivo porque expone y sistematiza el régimen de Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia, el concepto de Establecimiento Permanente (EP) y su regulación normativa.

Es analítica porque examina la coherencia interna del sistema tributario colombiano frente a la existencia de la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP), así como los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Es comparada, al enfrentar la experiencia de Colombia con la de otras jurisdicciones europeas y latinoamericanas en un contexto de tributación dentro de la economía digital.

4.3. Métodos de investigación empleados

En coherencia con el enfoque dogmático-jurídico, la investigación emplea los siguientes métodos:

- a. Análisis dogmático-jurídico, aplicado al estudio del Estatuto Tributario, la Ley 2277 de 2022, su desarrollo reglamentario, las normas relativas al Establecimiento Permanente (EP) y las disposiciones de derecho tributario internacional aplicables.
- b. Análisis jurídico comparado, mediante el examen de legislaciones extranjeras y experiencias internacionales en materia de tributación de servicios digitales y Presencia Económica.
- c. Revisión doctrinal y jurisprudencial, a partir de literatura especializada nacional e internacional y en los pronunciamientos relevantes que existan desde la Corte Constitucional.
- d. Análisis empíricos desde el carácter ilustrativo y parcial, limitado al uso descriptivo de información pública sobre el recaudo que ha sido asociado al régimen de Presencia Económica Significativa con fines exclusivamente contextuales y no como mecanismo de verificación de la hipótesis.

4.4. Técnicas y Fuentes de información

Las fuentes de información utilizadas en la investigación corresponden a:

Fuentes normativas: Constitución Política de Colombia; Estatuto Tributario; Leyes; Decretos; Resoluciones de la DIAN; Tratados de Colombia para evitar la Doble Imposición CDI.

Fuentes doctrinales: Clasificadas en dos categorías.

Fuentes primarias:

Libros, artículos académicos y comentarios de expertos sobre el derecho tributario colombiano e internacional.

Informes y estadísticas: informes elaborados por la DIAN y el DANE, OCDE, ONU y otras instituciones relevantes.

Fuentes Secundarias:

Libros de texto y monografías sobre derecho tributario, economía digital y tributación internacional.

Artículos académicos publicados en revistas especializadas sobre derecho tributario y administración de empresas.

Tesis Doctorales y Trabajos de Grado con enfoque en los problemas cotidianos de la tributación dentro del contexto de la economía digital.

Fuentes institucionales y estadísticas (ilustrativas):

Informes oficiales de la DIAN, OCDE y otros organismos utilizados exclusivamente con fines descriptivos e ilustrativos.

4.5. Recopilación de información

La investigación se apoya en el examen sistemático de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales relevantes para el objeto de estudio y la revisión de la literatura se realiza de manera selectiva y crítica, orientada a identificar los principales argumentos, conceptos, vacíos y controversias en torno a la tributación de la economía digital, la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP), sin aplicar técnicas empíricas formales propias de las ciencias sociales.

4.6. Procedimiento de análisis

La investigación se desarrolla a través del estudio sistemático de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales, identificando los principales conceptos, criterios interpretativos y tensiones jurídicas relevantes para el objeto de estudio.

La revisión de la literatura se realiza desde un enfoque selectivo y crítico, con el fin de identificar vacíos, controversias y problemas de coherencia normativa en la tributación de la economía digital.

4.7. Cronograma de Actividades

El cronograma de actividades describirá el trabajo específico que se realizará en cada fase del estudio, como la recopilación de información, el procesamiento de datos, la redacción del informe y la difusión de resultados.

5. Capítulo 1

En el presente acápite, se elaborará la temática planteada con anterioridad en referencia a la tributación de la economía digital en Colombia.

5.1. Introducción a la tributación de la economía digital en Colombia

La economía digital en Colombia ha experimentado un crecimiento significativo impulsado por el comercio electrónico, las plataformas de streaming, los servicios de transporte bajo demanda y las aplicaciones financieras, sin ignorar la pluralidad de sectores en la actualidad, como se ha referido.

El ecosistema digital en Colombia ha impulsado la creación de nuevos modelos de negocio basados en tecnologías digitales aplicadas en sectores estratégicos como el inmobiliario, el financiero, la educación, la salud y el gobierno digital. Este entorno innovador ha favorecido la consolidación de nuevos modelos de negocio basados en tecnologías digitales y ha impulsado la expansión del emprendimiento tecnológico en el país, por ejemplo, mediante los startups.

En este sentido, diversos informes sobre innovación y emprendimiento evidencian que, durante el último lustro, Colombia ha registrado una expansión sostenida de su tejido empresarial digital, lo cual se refleja en el aumento del número de emprendimientos tecnológicos y en la mejora gradual de factores relacionados con la financiación, infraestructura tecnológica y entorno regulatorio.

No obstante, de manera comparada, nuestro país aún mantiene un posicionamiento intermedio entre los rankings internacionales de ecosistemas de startups, lo que pone de manifiesto la necesidad de fortalecer políticas públicas y marcos regulatorios que acompañen de manera más efectiva los procesos de transformación digital.

Lo anterior se evidencia en el Reporte Colombia Tech 2022-2023, que señala un crecimiento anual del 28 % en el ecosistema de startups, mientras que el Global Startup Ecosystem Index 2022 ubica a Colombia en la posición 40 entre 50 países evaluados, considerando variables como cantidad, calidad y facilidad para desarrollar emprendimientos tecnológicos (Consejo Privado de Competitividad, 2023, p. 184; StartupBlink, 2023)

Por otra parte, Pava Ramírez (2018) reconoce que este dinamismo ha transformado los mercados tradicionales y ha generado nuevas dinámicas en el escenario tributario; estas transformaciones resultan especialmente relevantes para la DIAN, en la medida en que una parte significativa de las operaciones se desarrolla de manera transfronteriza y se realizan sin una presencia física local clara e identificable.

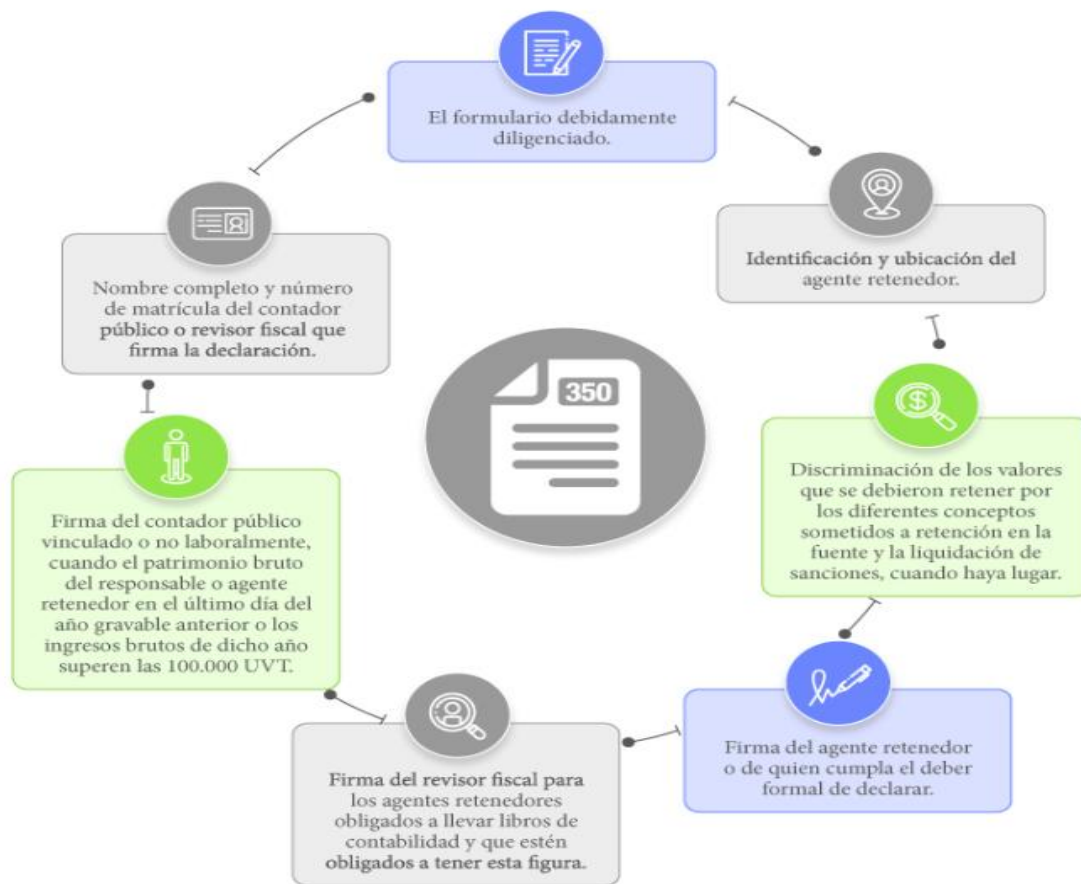
Como lo señalan Bonilla Vásquez et al., (2023), esta situación ha puesto de manifiesto la necesidad de actualizar la legislación tributaria para garantizar la equidad en la recaudación.

A partir de la Ley 1819 de 2016, Colombia comenzó a implementar medidas para gravar servicios digitales prestados desde el exterior, en las cuales se estableció la obligación de que los proveedores no residentes se registren en el RUT, declaren y paguen el IVA sobre los servicios digitales vendidos a consumidores colombianos.

Asimismo, se adoptaron mecanismos de retención en la fuente por parte de los emisores de tarjetas de crédito y débito, los cuales requieren la diligencia del formulario 350, con el propósito de facilitar el recaudo del impuesto sobre las ventas (IVA) en operaciones B2C asociados a servicios digitales prestados desde el exterior, como ha sido analizado en estudios técnicos elaborados por Forvis Mazars Colombia (2017) sobre la tributación indirecta en la economía digital.

Estas medidas se alinean con las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) orientadas a gravar los servicios digitales en el lugar donde se produce su consumo, sin que resulte necesaria la configuración de un Establecimiento Permanente de carácter físico (OCDE, 2015).

Figura 1. Requisitos del formulario 350 correspondiente a la retención de la fuente y/o autorretención del impuesto de renta y complementario



Tomado de Actualícese (s. f.). Retención en la fuente: ¿qué es y cómo se aplica?

En materia de impuesto sobre la renta, la legislación colombiana considera como de fuente nacional ciertos pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría prestados desde el exterior, los cuales se encuentran sujetos a retención en la fuente, generalmente corresponde al 20 %, como ha sido determinado a partir de los términos de Gamboa Pérez (2024).

Sin embargo, la tributación de otras actividades digitales, como la publicidad en línea y los ingresos por plataformas globales de contenidos, continúa presentando vacíos normativos que dificultan su fiscalización equitativa.

Al respecto, Quimbayo (2022), a partir de los desarrollos impulsados por la OCDE y la ONU, propone la adopción de esquemas de tributación directa sobre los servicios digitales como mecanismo para superar las limitaciones del enfoque tradicional basado en el Establecimiento Permanente (EP).

De otra parte y de forma paralela, municipios o ciudades principales tales como Medellín y Bogotá han comenzado a gravar estas actividades con el impuesto de industria y comercio (ICA), estableciendo tarifas para plataformas digitales y servicios de intermediación, lo que refleja un esfuerzo subnacional por adaptarse a la economía digital (CIAT, 2021).

A nivel internacional, Colombia ha observado con interés los avances en torno al concepto de presencia económica significativa y los denominados pilares de BEPS, que buscan redistribuir los derechos tributarios sobre las rentas generadas por las grandes multinacionales digitales.

En este contexto, el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia INCP (2020) ha destacado la relevancia de estos desarrollos para la política tributaria colombiana.

No obstante, la implementación dentro del ordenamiento jurídico y tributario local enfrenta desafíos relacionados con la capacidad tecnológica de la administración tributaria, la necesidad de cooperación internacional y la prevención de la doble tributación.

5.2. La economía digital: definición, características y crecimiento en Colombia

En el presente acápite, se hace una breve contextualización de carácter conceptual, siendo pertinente establecer que la economía digital se comprende como el conjunto de actividades

económicas que se sustentan en el uso intensivo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), a través de las cuales se generan efectos directos e indirectos sobre la economía real.

Este modelo económico es caracterizado por la creación de sectores productivos digitales y por la transformación de modelos de negocio tradicionales, los cuales operan sin una vinculación necesaria a un territorio físico determinado.

Desde esta perspectiva, la economía digital plantea importantes desafíos para los sistemas tributarios tradicionales, en la medida en que actividades como el comercio electrónico, la prestación de servicios digitales y la explotación de plataformas tecnológicas dificultan identificación del lugar de generación del ingreso y el nexo fiscal dirigido a la imposición.

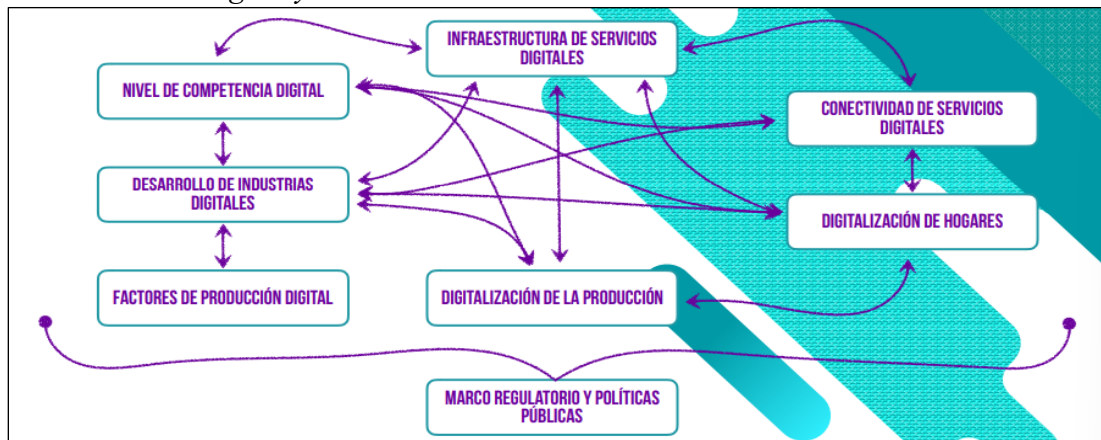
En particular, el uso generalizado de las TIC puede contribuir con el desarrollo de nuevos sectores tecnológicos y promover el desarrollo de nuevas empresas haciendo más eficaces tributariamente a las tradicionales; en consecuencia, el estudio y la medición de la economía digital requieren un análisis multidimensional, que considere entre otros aspectos: la evaluación del sector tecnológico, el crecimiento de los negocios digitales, la expansión de comercio electrónico y los desafíos derivados del proceso de digitalización (BBVA, 2015, p. 1).

Por otra parte, desde la conceptualización propuesta por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2013), basada en los desarrollos de Thomas Mesenbourg (2000), la economía digital se estructura a partir de tres componentes principales: la infraestructura digital que comprende hardware, software y redes de banda ancha; los procesos empresariales digitales (e-business); y comercio electrónico (e-commerce).

Esta estructura, responde a una multiplicidad de características, como son las siguientes, provenientes del Observatorio del Ecosistema Digital de América Latina y el Caribe de CAF;

análisis Telecom Advisory Services y que son parte del marco regulatorio y políticas públicas comunes en diferentes países:

Figura 2. *Economía digital y conexión socio económica*



Tomado de Katz, R. (2017). El observatorio de la economía digital en Colombia.

Esta nueva forma de economía se caracteriza por la desmaterialización de los activos tales como el software, datos, contenido digital; la ubicuidad operativa, en la medida en que las empresas pueden desarrollar actividades económicas sin presencia física en múltiples jurisdicciones; la desintermediación mediante la conexión directa entre productores y consumidores mediante plataformas digitales; la escalabilidad exponencial; y la generación y monetización de datos masivos como recurso estratégico, como lo ha señalado el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia INCP (2020), junto con la Organización para la cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2020).

Así, puede afirmarse que en Colombia, el crecimiento de esta economía digital ha sido notable, pues para 2024, el comercio electrónico alcanzó ventas por COP 105,4 billones, reflejando un crecimiento del 26,7 % con respecto al año anterior; el número de transacciones superó los 511 millones, un aumento del 21 % ; estas cifras a reportadas por la Cámara Colombiana de Comercio

Electrónico (CCCE), evidencian la consolidación y expansión sostenida de los modelos de negocio digitales en el país (CCCE, 2025).

Esto resulta particularmente relevante si se tiene en cuenta que, incluso en años anteriores, el sector ya evidenciaba un dinamismo significativo, intensificado de manera exponencial a partir de la emergencia sanitaria provocada por el COVID 19.

En efecto, durante el año 2021 el comercio electrónico registro un crecimiento cercano a un 40 % en ventas, alcanzando aproximadamente COP 40 billones y representando el 3,6 % del PIB, cifra superior al promedio regional.

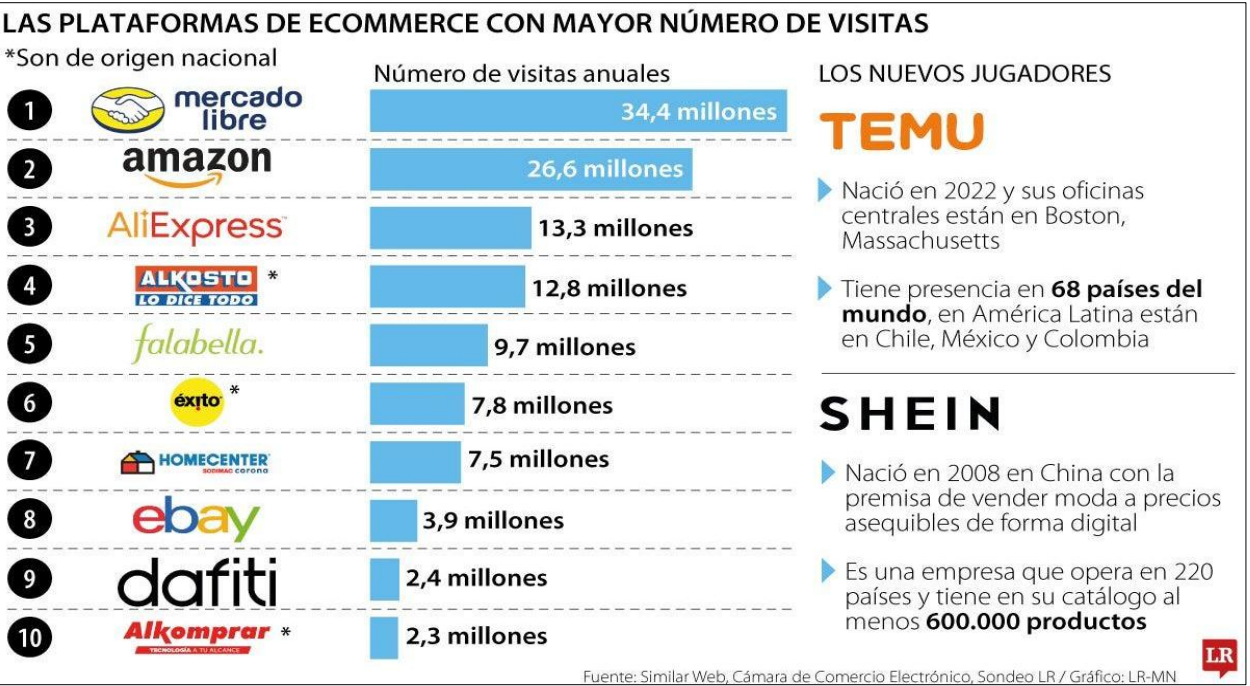
Así mismo, se reportó una participación en internet del 75 % y el 50 % de los colombianos comprando online (La República, 2022; Multivende, 2022).

Los consumidores digitales en Colombia muestran comportamientos de compra destacados, en lo que se rescata que más del 88 % de los adultos ha realizado compras en línea, mientras que alrededor del 77 % de la población accede diariamente a internet y que, a su vez, muestra la tendencia que crece exponencialmente de los bancos al hacerse presente en el internet por medio de aplicaciones y figuras (como actualmente es Bre-B y las llaves), pues las transacciones móviles dominan el mercado. Desde el 2024, el 87 % del volumen de ventas online se realizó a través de dispositivos móviles, y métodos de pago digitales como PSE (60,2 %) y tarjetas (36,8 %) predominan, tal como ha sido referido por CCCE (2025).

Por categorías, se encuentra que el sector de la tecnología ocupa el primer lugar (23,8 % del mercado), seguida por entretenimiento y retail (12,7 % y 12,5 %), representando en conjunto el 49 % del ecommerce total, mientras que otras categorías en constante crecimiento incluyen moda, belleza y servicios (8,4 %), turismo (6,4 %) y muebles (CCCE, 2025).

La evolución tecnológica ha sido especialmente impulsada por la pandemia de COVID-19, lo que aceleró la adopción de comercio digital y nuevas tecnologías por parte de consumidores y empresas, dejando de ser un lujo y pasando a ser una absoluta necesidad ante la emergencia sanitaria; así lo han señalado análisis sectoriales elaborados por Multivende (2022) y Spring GDS (2025), los cuales destacan el impacto sostenido de la pandemia en la transformación de los modelos de negocio digitales.

Figura 3. Plataformas de ecommerce con mayor número de visitas



Tomado de Mercado Libre, Amazon y AliExpress, plataformas líderes del mercado de ecommerce (Colorado, 2024).

Desde el lado institucional, en Colombia se implementaron diversas políticas públicas tales como la iniciativa Vive Digital desde 2010, que aumentó la penetración de internet de los municipios conectados y elevó la conexión de PYMES.

Sin embargo, persisten problemáticas de carácter estructural, como lo es la brecha digital, especialmente en zonas rurales, en donde el acceso a las TIC y habilidades digitales es significativamente más bajo que en centros urbanos.

Según el Grupo Banco Mundial (GMB, 2023), en el contexto colombiano, la economía digital se ha consolidado como un factor determinante de transformación no solo económico, sino social, que se impulsa principalmente por el crecimiento acelerado que ha tenido el comercio electrónico y la expansión de los servicios digitales.

En el proceso de digitalización se refleja el aumento sostenido del acceso a internet, pues actualmente cerca del 63% de la población utiliza este servicio, frente al 38% registrado en el 2014, así como la mayor adopción de instrumentos de pago digitales, pues más de la mitad del colombiano de 15 años o más, ha realizado o recibido pagos por medios electrónicos, en contraste con el 37% observado en el 2017.

Estos avances han permitido que Colombia alcance un posicionamiento relevante dentro de América Latina y el Caribe, concentrando así el 12,8% de las empresas digitales de la región; sin embargo, dicho progreso no ha sido uniforme, ya que persisten brechas en materia de conectividad y desarrollo de habilidades digitales en zonas urbanas y rurales, desigualdades que no solo representan un reto para la inclusión digital, sino que también inciden directamente en la capacidad del estado para identificar, fiscalizar y gravar de manera efectiva las actividades económicas desarrolladas en entornos digitales (GMB, 2023).

En este escenario, la magnitud y expansión de la economía digital refuerzan la necesidad de revisar y adaptar los criterios tradicionales tributarios sujeción, especialmente aquellos basados en la presencia física, con el fin de garantizar una tributación equitativa y acorde con el valor en un contexto digital.

Este fenómeno, por su parte, permite plantear tanto grandes oportunidades de desarrollo, innovación e inclusión, como retos en materia tributaria; entre los que se destacan aquellos relacionados con la fiscalización de operaciones transfronterizas, la necesidad de adaptación normativa y el diseño de mecanismos eficaces de recaudo.

Los desafíos relacionados han sido analizados por Bonilla Vásquez et al. (2023) y por el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP, 2020), quienes advierten sobre la insuficiencia de los esquemas tradicionales frente a las dinámicas propias de la economía digital.

De tal suerte, la capacidad del Estado para responder a estos desafíos será determinante para asegurar que los beneficios de la digitalización se traduzcan en desarrollo sostenible y justicia fiscal.

5.3. Desafíos de la economía digital para la tributación tradicional

La economía digital ha transformado de manera significativa los modelos de negocio y las transacciones económicas, generando desafíos sustanciales para la tributación tradicional, la cual históricamente se ha sustentado en el principio de territorialidad, la presencia física y el concepto de Establecimiento Permanente (EP) para la determinación de la obligación tributaria (OCDE, 2020).

Diversos autores advirtieron incluso antes su plena materialización, que la exposición de la economía digital traería consigo una serie de desafíos estructurales para los Estados, los cuales sobrepasan el ámbito estrictamente fiscal y afectan la forma en que se desarrolla, organizan y se regulan las actividades económicas. Entre los principales desafíos asociados a este fenómeno se encuentran los siguientes:

- (i) La creciente deslocalización de las operaciones empresariales como consecuencia de la multiplicación de puntos de acceso digitales, lo que reduce las barreras espaciales y temporales y dificulta la identificación de un vínculo territorial claro para efectos tributarios.
- (ii) La transformación digital viene acompañada de cambios en la organización interna de las empresas y en sus dinámicas de competitividad, trayendo consigo, la necesidad de adoptar nuevos modelos de gestión, comunicación y asignación de responsabilidades.
- (iii) La aparición de los intermediarios digitales, en la medida en que las plataformas tecnológicas pueden asumir diversos roles, sea como simples intermediarios de manera neutral como prestadores efectivos del servicio, con la distinción que resulta determinante para efectos de responsabilidad jurídica y tributaria.
- (iv) El incremento en la provisión de servicios intangibles y la modificación en los hábitos de consumo, así como de las formas tradicionales de interacción entre vendedores y consumidores.
- (v) La estandarización de ciertos idiomas en el comercio electrónico ha ampliado el alcance transfronterizo de las transacciones e intensificando así la competencia de carácter internacional, pues necesario crear el contenido en varios idiomas para todo tipo de clientes, sin embargo,
- (vi) La generación de asimetrías relevantes entre grandes empresas cuenta con mayores recursos para adaptarse al entorno digital, mientras que las medianas empresas, enfrentan limitaciones significativas que afectan su competitividad en los mercados digitales.

- (vii) El reforzamiento del valor estratégico del capital humano, exigiendo constante capacitación y adaptación frente a lo acelerado de los cambios tecnológicos, donde en materia de la globalización, se han desmaterializado las transacciones,
- (viii) Por último, los retos sustanciales para regulación estatal y la configuración de sistemas tributarios equitativos y eficaces cuando la procedencia de las transacciones proviene de distintas partes (Jiménez Vargas, 2021, p. 302).

Lo anterior también fue considerado por Lofeudo (2018), quien considera que el plano fiscal debía modernizarse para responder a los nuevos sistemas de intercambio de información para responder a las fiscalizaciones electrónicas del futuro.

En este contexto, las plataformas digitales globales como servicios de streaming, aplicaciones de transporte, Marketplace y Fintech pueden obtener ingresos considerables en un país sin tener infraestructura local, lo que debilita la capacidad de los Estados para ejercer potestad tributaria equitativa (Gamboa Pérez, 2024).

Considerando lo anterior, la primera problemática consiste en la dificultad para determinar la fuente de los ingresos digitales, pues la legislación tributaria tradicional colombiana parte de la premisa de que la renta se genera en el lugar donde se realiza la actividad económica o donde se encuentra el contribuyente, sin embargo, los servicios digitales transfronterizos, como la publicidad en línea, la suscripción a diferentes tipos de plataformas o la venta de bienes virtuales, no requieren presencia física en el país de consumo, lo que genera vacíos normativos que pueden ser aprovechados para la erosión de bases gravables y la elusión fiscal (Bonilla Vásquez et al., 2023).

Otro de estos conflictos se encuentra relacionado con la identificación del sujeto pasivo y la fiscalización de las operaciones transfronterizas.

Al respecto, Sánchez y Toledo (2019) advierten que numerosas empresas digitales operan mediante estructuras corporativas fragmentadas, donde la facturación y la titularidad de los derechos de propiedad intelectual se ubican en jurisdicciones de baja tributación o de nula tributación; esta configuración dificulta que las autoridades fiscales como la DIAN en el caso de Colombia, puedan rastrear los ingresos generados en territorio colombiano y aplicar de manera equitativa el impuesto sobre la renta o el IVA a los servicios digitales (CIAT, 2021).

El tercer enfrentamiento es el proceso de adaptación normativa y administrativa al cual debe someterse cada Estado, ya que si bien en Colombia se han adoptado medidas como lo es la retención de IVA a servicios digitales (Ley 1819 de 2016) y la introducción de la Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022, persisten retos de otra índole desde la coordinación internacional, en cuanto a la compatibilidad con los Convenios para evitar la Doble Imposición y en la capacidad tecnológica para auditar operaciones electrónicas (BDO Colombia, 2024).

La implementación de estas medidas exige inversión en infraestructura digital tributaria y acuerdos de intercambio de información internacional, especialmente con grandes plataformas no residentes.

Finalmente, la rapidez de la innovación tecnológica constituye una dificultad transversal a los modelos de negocio basados en criptoactivos, economía colaborativa y servicios basados en inteligencia artificial que surgen más rápido de lo que evolucionan las normas tributarias, generando riesgo de rezago normativo; razón por la cual la OCDE y el proyecto BEPS 2.0 recomiendan que los países adopten criterios de tributación basados en la presencia económica y fortalezcan la cooperación internacional como mecanismos para garantizar la equidad fiscal en la economía digital (OCDE, 2020).

Para la tributación tradicional en Colombia, se encuentran contiendas entre la determinación de la fuente del ingreso digital, la identificación y control de los contribuyentes no residentes, la necesidad de actualización normativa y la adecuación tecnológica de la administración tributaria, los cuales, necesariamente deben ser superados en aras de evitar la erosión de la base gravable y garantizar una tributación equitativa y sostenible.

5.4. El principio de residencia fiscal y el Establecimiento Permanente (EP) en el derecho tributario colombiano frente a la economía digital.

La economía digital ha causado un efecto tensionante y significativo en los criterios de sujeción tributaria internacional que hacen parte del impuesto sobre la renta en Colombia; en particular frente al principio de residencia fiscal y la figura del Establecimiento Permanente (EP), diseñados desde una economía fundamentada y enmarcada por la localización física de las actividades económicas, lo que muestra dificultades de aplicación para determinar capacidad contributiva y su asociación a modelos de negocios digitales y desmaterializados.

En este apartado se analizarán sus límites en materia funcional frente a la economía digital, como presupuesto para comprender la posterior introducción de criterios complementarios de imposición.

5.4.1. Aplicación del principio de residencia fiscal en Colombia frente a la economía digital.

El principio de residencia fiscal en Colombia se encuentra claramente delimitado la legislación tributaria; sin embargo, dicha claridad normativa no se traduce necesariamente hoy en un carácter de eficacia frente a los modelos de negocios propios de la economía digital.

No obstante, uno de los principales problemas que enfrenta el principio de residencia fiscal en el contexto de la economía digital está relacionado con aquellos límites que tiene el estado colombiano para gravar a sujetos no residentes. Bajo el esquema tradicional del impuesto sobre la renta, Colombia sólo puede ejercer su potestad tributaria sobre los no residentes en cuanto a las rentas que están calificadas como de fuente nacional, siempre que exista un nexo jurídico reconocido por la ley, como la residencia fiscal o un Establecimiento Permanente, conforme a lo dispuesto en los artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario. Estas limitaciones han sido reiteradas orla doctrina administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2022).

Desde lo anterior, aunque el principio de residencia fiscal permite determinar la sujeción de los contribuyentes al impuesto sobre la renta, su aplicación práctica evidencia limitaciones relevantes frente a los modelos propios de negocio en el contexto de la economía digital.

Particularmente, una parte significativa de los ingresos derivados de los servicios digitales, plataformas de intermediación y provisión de contenidos en línea es obtenida por sujetos no residentes que no cumplen los criterios tradicionales de vinculación que son exigidos por la normativa interna para cumplir con dicha condición.

En la práctica, estos operadores interactúan de manera constante con usuarios ubicados en Colombia, explotando así el mercado nacional sin que su domicilio real sea localizable, tampoco su sede de dirección efectiva o los activos que han producido dentro del territorio nacional. Esta situación se identifica como una fuente de vacíos en la imposición del esquema tradicional del impuesto sobre la renta, en la medida en que esos ingresos que fueron generados por la economía digital quedan por fuera del ámbito subjetivo de la aplicación del principio de residencia fiscal (BDO Colombia, 2024, pp.1-5)

Es identificable un problema de fiscalización cuando la identificación de un sujeto, la exigibilidad de obligaciones formales y el control efectivo la operación resultan significativamente más complejos en entornos digitales.

Desde la perspectiva constitucional, la Corte ha dispuesto que los sistemas tributarios deben garantizar niveles adecuados de certeza y determinación normativa, sobre todo cuando los fenómenos económicos sobrepasan los esquemas clásicos de localización territorial, siendo afectada la legitimidad del sistema impositivo y generando escenarios de inequidad ante la indeterminación o insuficiencia de los criterios de sujeción (Sentencia C-690/03, 2003).

Lo anterior demuestra una incapacidad para gravar determinadas manifestaciones de capacidad contributiva planteando tensiones entre los principios de equidad y justicia tributaria, En la medida en que los contribuyentes con una gran participación en el mercado colombiano quedan al margen de la imposición, no por una ausencia capacidad económica o falta de claridad normativa, sino por las limitaciones estructurales del modelo tradicional de sujeción (Sentencia C488/24, 2024).

En consecuencia, si bien el principio de residencia fiscal mantiene su relevancia como criterio estructural del sistema tributario colombiano, su aplicación aislada resulta insuficiente para capturar las nuevas formas de generación de valor frente a los alcances de la economía digital, en la medida en que no permite capturar determinadas manifestaciones de capacidad contributiva asociadas a la explotación remota del mercado nacional desde otros países. Esta insuficiencia justifica la necesidad de analizar mecanismos complementarios de imposición, cuyo estudio se desarrollará en los capítulos siguientes.

5.4.2. Funcionamiento del Establecimiento Permanente (EP) en Colombia y sus límites prácticos frente a la economía digital.

El Establecimiento Permanente (EP) en el sistema tributario colombiano cumple su función como criterio de atribución de la potestad tributaria en cuanto a las rentas empresariales obtenidas por sujetos no residentes; su regulación se encuentra principalmente en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, disposición incorporada por la Ley 1607 de 2012 y posteriormente ajustada por la Ley 1739 de 2014, siguiendo los lineamientos tradicionales de derecho tributario internacional.

De conformidad con la normativa mencionada, la configuración de un EP exige la existencia de un lugar habitual de negocios o la actuación de un agente con facultades para concluir y administrar contratos en nombre de la empresa extranjera, según lo dispuesto en el artículo art. 20-1 del Estatuto Tributario, incorporado por la Ley 1607 de 2012 y posteriormente ajustado a la Ley 1739 de 2014.

Esta estructura normativa junto con su diseño responde a una lógica de territorialidad basada en presencia física del contribuyente en el estado en el cual se consolida la fuente, bastante adecuada para actividades económicas tradicionales, pero limitada frente a los modelos de negocios propios de la economía digital cada día más globalizados.

En la práctica se puede evidenciar que las plataformas digitales, los prestadores de servicios en línea y los intermediarios tecnológicos generan sus ingresos de manera ventajosa, sin contar con infraestructura material, persona dependiente o activos localizados en el territorio nacional. La ausencia de estos elementos como ya se ha manifestado impiden que se configure el Establecimiento Permanente de conformidad con los criterios exigidos por la norma vigente, aun cuando exista la explotación económica sostenida en el mercado colombiano.

La anterior limitación funcional del Establecimiento Permanente ha sido advertida por la doctrina nacional: Gómez (2021) señala que el EP fue concebido para economías basadas en la localización material de los factores productivos, lo que genera un desajuste estructural cuando se enfrenta a modelos de negocio desmaterializados, en los cuales la generación de valor no está supeditada a un lugar físico identificable. En la economía digital, el valor se produce con la interacción de usuarios, el tratamiento de datos y la visión remota de servicios, elementos que no encajan de manera adecuada con los criterios clásicos de la presencia territorial.

Desde una perspectiva centrada en el contexto colombiano, estudios que se han realizado de manera reciente han evidenciado que la configuración normativa existente dificulta la fiscalización efectiva de las plataformas digitales favoreciendo escenarios de evasión o no sujeción tributaria.

En particular, estas dinámicas permiten que empresas no residentes saquen provecho de manera activa en el mercado nacional sin quedar sometidas a un impuesto sobre la renta al no cumplir con el criterio tradicional de contar con un establecimiento permanente (Bonilla Vásquez et al., 2023).

La exposición del escenario anterior produce asimetrías competitivas frente a empresas con presencia física en el país y pone en tensión los principios de equidad y justicia tributaria, sin embargo, este fenómeno no es exclusivo del contexto colombiano sino también internacional. La comunidad de los estados que hace parte de la OCDE ha reconocido manera expresa las limitaciones de sus esquemas tradicionales de tributación nacional e internacional desde los retos derivados de la digitalización de la economía.

Desde el proyecto BEPS, la OCDE señaló que, pese a los avances logrados en la implementación de dicho paquete, los desafíos fiscales asociados a la economía digital

permanecían sin dar una solución adecuada entre los criterios clásicos de conexión del derecho tributario internacional.

En este contexto, el 9 de octubre de 2021, más de 135 jurisdicciones integrantes del Marco Inclusivo que representaba mas del 95% del PIB mundial, se pusieron de acuerdo para realizar una reforma estructural de las reglas de tributación internacional basadas en dos pilares, con el objetivo de que se garantizara que las empresas multinacionales tributaran de manera acorde a la economía globalizada y digitalizada (OCDE, 2026, pp.5-6).

La siguiente tabla utilizada con fines ilustrativos tiene por finalidad analizar la configuración del Establecimiento Permanente y su aplicabilidad práctica en el ordenamiento colombiano, evidenciando sus límites frente a modelos de negocio propios de la economía digital:

Tabla 1. Análisis funcional del Establecimiento Permanente

Norma	Tipo de nexo exigido	Aplicabilidad frente a modelos digitales	Criterio clave	Limitaciones / Observaciones	Aplicabilidad frente a modelos digitales
Antes de 2012	No existía definición expresa en el E.T.	Se aplicaban criterios de doctrina y tratados internacionales (modelo OCDE/ONU) para gravar sucursales o filiales de no residentes.	Presencia física fija de negocios. Establecimiento Permanente.	Falta de norma interna clara; se dependía de convenios para evitar la doble imposición.	Baja
Ley 1607 de 2012 (Art. 20-1 E.T.)	Primera definición legal de EP en Colombia. Lugar fijo de negocios por el cual una empresa extranjera realiza total o parcialmente su actividad. Incluye sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, etc.	Lugar fijo + actividades no auxiliares.	Mantiene lógica tradicional de presencia física.	Pende de los criterios tradicionales internacionales que no están a la vanguardia de la economía digital. Exclusión de rentas obtenidas por no residentes que	Baja

Norma	Tipo de nexo exigido	Aplicabilidad frente a modelos digitales	Criterio clave	Limitaciones / Observaciones operan digitalmente	Aplicabilidad frente a modelos digitales
Ley 1739 de 2014	Ajusta aspectos procedimentales y tributarios de los EP.	Se consolida tratamiento fiscal como contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia.	Equiparación con residentes para efectos fiscales.	Sin cambios sustanciales en el concepto material.	Baja
Ley 1819 de 2016	Reforma estructural. Precisa que EP puede configurarse por agente dependiente (con poder para concluir contratos) y por prestación de servicios en el país por más de 183 días.	Agente dependiente prestación de servicios prolongada.	Avance frente a evasión vía contratos sin presencia física formal.		Baja
Decreto 3028 de 2013 y Decreto 1625 de 2016 (compilatorio)	Reglamentación del EP: ejemplos, exclusiones, criterios de actividad auxiliar o preparatoria.	Clarifica actividades que sí/no configuran EP.	No aborda aún economía digital.		Baja
Ley 1943 de 2018 (luego reemplazada por Ley 2010 de 2019)	Introduce noción de “presencia económica significativa” como discusión inicial, pero sin implementación plena.	Orientación hacia tributación de servicios digitales.	Sin operatividad práctica inmediata.		Baja
Ley 2277 de 2022	Implementa la Presencia Económica Significativa (PES): empresas extranjeras sin EP físico pueden ser gravadas si superan ciertos umbrales de ingresos o usuarios en Colombia.	Interacción digital con mercado colombiano + umbral económico.	Cambio estructural: rompe con dependencia exclusiva del EP físico; alineación parcial con debates OCDE/G20.		Baja

De este modo, aunque el Establecimiento Permanente sigue siendo un criterio estructural importante en el sistema tributario colombiano, su funcionamiento en la práctica se evidencia es insuficiente por sí solo, aclarando que esa insuficiencia no obedece a una ausencia de regulación, sino a unos límites estructurales de un modelo de conexión diseñado para una realidad económica distinta, lo que justifica la necesidad de analizar mecanismos complementarios de imposición como la Presencia Económica Significativa (PES), cuyo estudio se realizará en los siguientes capítulos.

6. Capítulo 2

Como se expuso en el capítulo anterior, la economía digital deja en evidencia las múltiples limitaciones que tienen consigo los criterios de sujeción tradicionales, particularmente la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente (EP) para gravar rentas obtenidas por empresas extranjeras que no tiene presencia física en el territorio nacional; ante este escenario, se introduce en Colombia, la Ley 2277 de 2022 con el régimen de Presencia Económica Significativa (PES) como criterio de imposición ante las nuevas manifestaciones de capacidad contributiva asociadas a la explotación remota del mercado Colombiano.

El presente apartado tiene como finalidad, introducir la Presencia Económica Significativa como objeto de análisis del presente capítulo, delimitando su fundamento normativo y su lógica jurídica, así como examinando su interacción con el concepto de Establecimiento Permanente.

6.1. La Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia: un nuevo paradigma para la tributación digital

La Presencia Económica Significativa (PES) constituye una de las transformaciones más relevantes del derecho tributario colombiano en los últimos 10 años, ya que introduce un criterio de sujeción fiscal basado en la economía digital, alejándose del modelo tradicional centrado exclusivamente en la presencia física y el Establecimiento Permanente (EP); esta figura responde a los planteamientos generados por empresas que obtienen ingresos significativos en Colombia a través de plataformas digitales, servicios en línea y comercio electrónico, sin necesidad de contar con infraestructura local o representantes dependientes (Bonilla Vásquez et al., 2023).

La Ley 2277 de 2022 incorporó formalmente la PES al Estatuto Tributario, alineándose con las recomendaciones del Plan de Acción BEPS 2.0 de la OCDE, que propone actualizar las normas tributarias frente a la digitalización de la economía global.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, se considera que un no residente tiene presencia económica significativa cuando obtiene ingresos por servicios digitales o ventas de bienes intangibles dirigidos a usuarios en Colombia, siempre que cumpla con criterios cuantitativos o cualitativos definidos por la ley (Congreso de la República, 2022).

Estos criterios incluyen, entre otros, el volumen de ingresos anuales en el país, la cantidad de usuarios o contratos celebrados con clientes colombianos y la interacción económica sostenida mediante medios digitales (BDO Colombia, 2024).

El paradigma que plantea la Presencia Económica Significativa (PES) es innovador, en la medida en que desvincula la tributación de la presencia física y, a diferencia del Establecimiento Permanente (EP), que requiere un lugar fijo de negocios o un agente dependiente, se configura únicamente por la actividad económica digital significativa dirigida al mercado colombiano, permitiendo gravar a gigantes tecnológicos y plataformas globales, como servicios de Streaming, Marketplace's y aplicaciones de movilidad, que anteriormente podían generar ingresos sustanciales sin contribuir al fisco nacional (OCDE, 2020).

Desde una Perspectiva conceptual, la Presencia Económica Significativa no constituye una reformulación del Establecimiento Permanente ni un criterio sustitutivo del mismo, sino un mecanismo complementario de sujeción, orientado a capturar determinadas manifestaciones de capacidad contributiva propias de modelos de negocio digitalizados, mientras el Establecimiento Permanente continúa operando como un nexo tradicional de imposición basado en la presencia física y en la localización material de la actividad económica, lo quiere decir que la PES introduce

un vínculo jurídico fundado en la interacción económica relevante con el mercado colombiano, aún en ausencia de infraestructura o personal local.

La anterior diferenciación resulta coherente con el reconocimiento a nivel internacional de las limitaciones del criterio clásico de Establecimiento Permanente frente a la economía digital y con la adopción de soluciones complementarias por parte de los Estados, tal y como ha sido señalado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el marco del proyecto BEPS (OCDE, 2020; DIAN, 2023)

La implementación de la PES plantea un conjunto de potenciales efectos y desafíos relevantes; por un lado, este régimen se orienta a ampliar el ámbito de sujeción tributaria respecto de determinados ingresos digitales obtenidos por no residentes; por otra, su aplicación exige el fortalecimiento de los mecanismos de fiscalización digital, la cooperación internacional para intercambiar información y el diseño de estrategias de retención en la fuente ni representante en el país (DIAN, 2023).

Teniendo en cuenta lo anterior, la Presencia Económica Significativa representa un nuevo paradigma para la tributación digital en Colombia, que complementa el modelo clásico del Establecimiento Permanente y responde a los desafíos de la economía digital, así pues, su éxito dependerá de la armonización normativa con los convenios internacionales, la capacidad tecnológica de la DIAN y la adaptación de los contribuyentes globales a un esquema que prioriza la equidad y sostenibilidad fiscal en el entorno digital.

6.2. La ley 2277 de 2022 y la incorporación de la Presencia Económica Significativa en el ordenamiento tributario colombiano.

La implementación de la Presencia Económica Significativa (PES) en el sistema tributario colombiano se hizo a través de la Ley 2277 de 2022, que hace parte de la reforma tributaria “para la igualdad y la justicia social; esta reforma introdujo cambios importantes en el impuesto sobre la renta, por ejemplo, uno de ellos fue la adición del artículo 20-3 al Estatuto Tributario, el cual establece un nuevo criterio de sujeción para personas naturales no residentes y a entidades no domiciliadas en el país (Congreso de la República de Colombia, 2022)

Según la exposición de motivos de la precitada ley, el objetivo era: establecer un marco normativo que promoviera la equidad, fortalecer la capacidad del Estado para gravar manifestaciones de capacidad contributiva que no estaban siendo capturas por el sistema tributario vigente, importante especialmente en el contexto de la economía digital (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

La introducción de la PES es una de las principales novedades de la reforma, cuya sustancia permite gravar a los no residentes que obtengan ingresos en el país sin necesidad de contar con presencia física, lo que representa un cambio importante frente al paradigma tradicional del Establecimiento Permanente (Congreso de la República, 1989).

La introducción de la PES responde a la problemática de erosión de bases gravables generada por empresas que prestan servicios digitales o comercializan bienes intangibles en Colombia, teniendo en cuenta que estas empresas no estaban sujetas a la tributación local bajo las reglas tradicionales del Establecimiento Permanente (EP).

La exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, destacó que el modelo fiscal vigente no lograba capturar los ingresos derivados de operaciones transfronterizas, lo que generaba

inequidades frente a empresas locales que si debían tributar por sus rentas mundiales (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario, dispone que un no residente tendrá Presencia Económica Significativa en Colombia cuando cumpla determinados criterios cuantitativos o cualitativos asociados al mercado local. Entre estos criterios se encuentran el volumen anual de ingresos provenientes de usuarios ubicados en el país, también se consideran el número de contratos o transacciones celebradas con clientes colombianos, y la interacción económica sostenida a través de medios digitales siendo este también un criterio; esto genera sujeción al impuesto sobre la renta, generalmente mediante mecanismos de retención en la fuente (BDO Colombia, 2024)

La adopción de la PES ubica a Colombia entre los pioneros en América Latina en la adopción de criterios de tributación digital; esto está en línea con las recomendaciones del Plan BEPS 2.0 de la OCDE, específicamente el Pilar 1, cuyos postulados proponen atribuir derechos de imposición a los Estados donde se genera valor, aún en ausencia de presencia física (OCDE, 2020).

6.3. Criterios para determinar la Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia: análisis del artículo 57 de la ley 2277 de 2022

La determinación de la Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia, es uno de los objetivos centrales de la tributación adaptada a las necesidades y exigencias de la economía digital, en la medida en que define los supuestos bajo los cuales una persona no residente o una entidad no domiciliada en el país queda sujeta al impuesto sobre la renta, aunque no cuente con Establecimiento Permanente.

La Ley 2277 de 2022 mediante su artículo 57 introdujo modificaciones sustanciales al artículo 20-3 del Estatuto Tributario, donde se establecieron criterios cuantitativos y cualitativos con el fin de identificar una interacción económica relevante y deliberada con el mercado colombiano de manera objetiva.

Estos criterios configuran nexos de sujeción autónomos y complementarios a los tradicionales criterios de presencia física, diseñados para capturar manifestaciones de capacidad contributiva propias de los modelos de negocio digitalizados, caracterizados por la desmaterialización de activos y la explotación remota de mercados (OCDE, 2020).

6.3.1. Criterio cuantitativo: Umbral de ingresos

Uno de los criterios principales de carácter cuantitativo para configurar la PES corresponde al umbral mínimo de ingresos brutos cuyo origen corresponda a la prestación de servicios digitales o la venta de bienes de carácter intangible a usuarios ubicados dentro del territorio nacional.

Para el año 2024, dicho umbral fue determinado en 31.300 UVT, equivalentes aproximadamente a \$1327 millones de pesos colombianos, monto que se actualiza anualmente de conformidad con el valor de la UVT (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

Este criterio corresponde a la necesidad de evitar la sujeción tributaria de operaciones de bajo impacto económico, dirigiendo el régimen de PES en contribuyentes con una presencia económica relevante en el mercado nacional, en consonancia con principios de proporcionalidad y eficiencia administrativa (BDO Colombia, 2024).

Desde la perspectiva del derecho tributario internacional, los umbrales económicos se encuentran respaldados desde las discusiones del pilar 1 del Plan Beps 2.0, frente al cual se propone

asignar derechos de imposición a los estados de mercado cuando superar determinados niveles de ingresos o rentabilidad sin presencia física (OCDE, 2022).

6.3.2. Criterios cualitativos: *Interacción económica significativa*

Además del umbral de los ingresos que componen el criterio cuantitativo, el artículo 20-3 del Estatuto Tributario contempla criterios de carácter cualitativo, los cuales se enfocan en determinar la existencia de una interacción económica sistemática y sostenida con el mercado colombiano.

Entre los criterios cualitativos, podemos encontrar:

- a. Interacción deliberada y sistemática con el mercado colombiano: evidenciada por la existencia de un número relevante de usuarios, clientes o suscriptores ubicados en el país, o por la celebración y constitución de contratos o transacciones con residentes en materia fiscal colombianos. En este sentido, no basta una operación aislada, sino que debe existir vocación de permanencia económica, noción que no existe dentro del Establecimiento Permanente (EP).

Este criterio hace que la PES se conciba como un nexo funcional y no territorial.
- b. Orientación económica del servicio o bien al mercado colombiano: Permite identificar la PES cuando el proveedor de servicios dirige su oferta a usuarios en Colombia, adapta precios, condiciones o servicios al mercado local e identifica a Colombia como su mercado objetivo, este criterio es intencional-económico.
- c. Existencia de usuarios o clientes ubicados en Colombia: que opera como indicador cualitativo de explotación del mercado, aunque cuando tenga elementos de carácter numérico.

- d. Uso de medios digitales que permiten la explotación continua del mercado: El Artículo 57 de la Ley 2277 de 2022 junto con el Decreto 2039 de 2023 se desprende en plataformas digitales, aplicaciones, interfaces electrónicas, Marketplace y servicios automatizados, siendo este un criterio tecnológico-funcional.
- e. Facilitación de pagos, contratación o consumo desde Colombia: basada en el uso de moneda local, medios de pago accesibles en Colombia, mecanismos dirigidos a eliminar barreras para el contribuyente y consumidor colombiano. Este criterio no mide monto, pero si refuerza la intencionalidad económica, conforme a lo dispuesto en la Ley 2277 de 2022 y su reglamentación.

6.3.3. Naturaleza jurídica de los criterios de la Presencia Económica Significativa (PES)

Desde una perspectiva sistemática, los criterios de la PES no constituyen una redefinición del Establecimiento Permanente ni un supuesto más para la residencia fiscal, sino un criterio autónomo para la sujeción objetiva, aplicable de manera exclusiva a los ingresos derivados de actividades digitales,

Si bien la configuración de la PES genera consecuencias jurídicas relevantes en materia de obligaciones tributarias para los no residentes, particularmente en lo relativo a los mecanismos de recaudo dispuestos por el legislador, como la retención en la fuente o la declaración directa del impuesto sobre la renta, dichas consecuencias no inciden en los criterios de configuración de la PES, los cuales se estructuran exclusivamente a partir de la interacción económica deliberada y significativa con el mercado colombiano.

La PES opera como un nexo funcional, que atribuye potestad tributaria al Estado Colombiano en función de la explotación económica del mercado local, sin exigir la concurrencia

de los elementos del Establecimiento Permanente, como lo es el lugar fijo de negocios o la actuación de un agente dependiente (Bonilla Vásquez et al.,2023)

En este sentido, los criterios establecidos en el artículo 57 de la Ley 2277 de 2022 permiten a Colombia actualizar su marco normativo de tributación internacional mediante la incorporación de un nexo económico digital basado en ingresos y en la interacción con usuarios locales, consolidando un criterio de sujeción autónomo frente a las categorías tradicionales del derecho tributario internacional.

6.4. Implicaciones de la Presencia Económica Significativa (PES) para el principio de residencia fiscal y el concepto de Establecimiento Permanente (EP).

La introducción de la Presencia Económica Significativa (PES) al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 2277 de 2022 representa un cambio estructural en el sistema tributario colombiano, pues no solo introduce un nuevo criterio de sujeción al impuesto sobre la renta, sino que genera implicaciones para la estructura tradicional del sistema tributario, particularmente en relación con el principio de residencia fiscal y el concepto de Establecimiento Permanente (EP), siendo estos pilares clásicos del derecho tributario internacional.

Tradicionalmente, la residencia fiscal permite gravar la renta mundial de los residentes, mientras que el EP sirve como nexo para gravar las rentas de fuente nacional de no residentes, siempre que exista presencia física en el país, de conformidad con las disposiciones encontradas en el Estatuto Tributario en sus artículos. 9, 12 y 20-1.

En este sentido con la creación de la PES, el análisis exige examinar su relación jurídica, funcional y sistemática con dichas categorías, a fin de determinar si se trata de un criterio sustitutivo, complementario, o conflictivo dentro del sistema tributario colombiano.

En conclusión, la PES transforma el alcance del principio de residencia fiscal y complementa el concepto de Establecimiento Permanente, constituyendo un nuevo paradigma para la tributación internacional en Colombia. Su implementación permitirá cerrar brechas de la elusión fiscal, aunque también demandará fortalecer la capacidad administrativa y tecnológica del Estado, así como avanzar en acuerdos multilaterales que reconozcan este nuevo nexo digital.

6.4.1. Relación entre la Presencia Económica Significativa y el principio de residencia fiscal

El principio de residencia fiscal constituye uno de los criterios estructurales de sujeción al impuesto sobre la renta en Colombia, desde el cual los residentes fiscales están sujetos a imposición sobre sus rentas de fuente mundial, mientras que los no residentes únicamente tributan por sus rentas de fuente nacional, de conformidad con el Estatuto Tributario, artículos 9 y 10.

La introducción la PES no altera directamente el régimen de residencia fiscal, ya que no modifica los criterios relativos a la determinación de la residencia y por tanto no convierte al no residente en residente fiscal; no obstante, sí amplía el alcance del concepto de renta de fuente nacional, al permitir gravar determinados ingresos obtenidos por no residentes que, bajo el esquema tradicional, no configuraban un nexo territorial suficiente para la imposición.

Bajo este análisis, la PES funciona como un mecanismo extensivo funcional del principio de residencia ante la fuente, permitiendo atribuir potestad tributaria al Estado Colombiano frente a ingresos derivados de la explotación económica de mercado nacional aún cuando el contribuyente no cuente con presencia física o residencia fiscal en el país.

Esta ampliación del ámbito de la fuente es la respuesta a las limitaciones del modelo clásico de la residencia y de la fuente, respecto a los modelos de negocio digitalizados, caracterizados por

la deslocalización de activos, funciones y de riesgos, junto con la posibilidad de generar valor económico significativo en múltiples jurisdicciones sin traslado físico alguno (OCDE,2020).

6.4.2. Diferenciación conceptual y funcional entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).

El Establecimiento Permanente (EP) históricamente ha sido el criterio por excelencia para habilitar la potestad tributaria del Estado sobre la fuente respecto de las rentas de origen empresarial obtenidas por personas no residentes. Tanto en la legislación interna como en los convenios para evitar la doble imposición, su configuración exige la existencia de una presencia física relevante, bien sea a través de un lugar fijo de negocios o de la actuación de un agente dependiente con facultades para concluir contratos o actuaciones conforme a los lineamientos tradicionales del derecho tributario internacional (OCDE, 2017) y a lo dispuesto en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, la Presencia Económica Significativa (PES) no exige presencia física alguna como requisito de funcionamiento, ni tampoco un lugar fijo de negocios, ni actuaciones de agentes en el territorio nacional, pues su configuración se basa de manera exclusiva en la interacción económica deliberada y significativa con el mercado colombiano a través de los medios digitales.

Desde una perspectiva dogmática, se tiene que la PES no es una reformulación del EP, ni una modalidad ampliada del mismo, sino que esta, corresponde a un criterio autónomo de sujeción, diseñado con el fin de capturar manifestaciones de capacidad contributiva que quedan por fuera de la aplicación del Establecimiento Permanente tradicional mediante la implementación de nuevos modelos de negocio, directrices en asignación de beneficios y los nexos aplicables a las utilidades empresariales en contextos desmaterializados (OCDE, 2020; Arciniegas, 2024)

En ese sentido, mientras el EP responde a lógicas territoriales-materiales propias de la economía basada en la localización física de los factores productivos, la PES responde a una lógica funcionalmente económica, centrada en la explotación del mercado y la generación de valor a través de la interacción con usuarios y consumidores ubicados en el territorio nacional (Christians, 2021; CIAT, 2021).

6.4.3. Coexistencia normativa entre la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).

Frente a la coexistencia normativa entre la PES y el EP dentro del ordenamiento tributario en Colombia, se plantean interrogantes en términos de coherencia normativa y seguridad jurídica, sin embargo, del análisis sistemático de la legislación existente se tiene que ambas figuras no se excluyen de manera mutua, sino que operan en ámbitos de aplicación distintos, en la medida de que ambos operan como criterios de atribución de potestad tributaria respecto de contribuyentes no residentes, pero responden a lógicas jurídicas y económicas distintas.

Desde la lectura del Estatuto Tributario, la coexistencia entre ambas figuras no implica una superposición de supuestos de hecho ni una doble habilitación de potestad tributaria, sino una asignación diferenciada de criterios de conexión de conformidad con la forma en la cual se manifiesta la capacidad contributiva.

Dentro de este esquema, el EP conserva su aplicación cuando se evidencia una participación material y organizativa del no residente en el territorio donde se ubica el Estado de la fuente, mientras que para la PES opera como un criterio complementario a capturar rentas y ganancias obtenidas a partir de la explotación del mercado en ausencia de presencia física.

La coexistencia de la que se habló líneas atrás responde a una tendencia identificada en la doctrina internacional, desde la cual el Establecimiento Permanente se mantiene como criterio estructural del sistema de tributación internacional, mientras que, como consecuencia de la digitalización y la desmaterialización de la actividad económica, se han incorporado principios y nexos complementarios orientados a capturar rentas generadas en los mercados sin presencia física.

Este proceso no ha supuesto una modificación oficial al concepto clásico de Establecimiento Permanente (EP), sino la superposición de nuevos criterios de conexión sobre una estructura preexistente, lo que pone de manifiesto la coexistencia y, en algunos casos la tensión entre ambos enfoques en el derecho tributario internacional (Devereux y Vella, 2017).

En este sentido, la PES no desplaza al EP ni redefine sus elementos constitutivos, sino que actúa como criterio residual y complementario orientado a cerrar aquellos espacios de no imposición que se producían bajo el modelo tradicional, lógica de complementariedad que ha sido documentada en la literatura especializada, que reconoce los nuevos criterios de nexo basados en el mercado que buscan corregir las limitaciones del EP, sin quitarle crédito a su vigencia para los modelos de negocio tradicionales (Hongler y Pistone, 2015, sec.3)

Ahora bien, desde la perspectiva del derecho tributario colombiano, la coexistencia normativa entre Presencia Económica Significativa (PES) y Establecimiento Permanente (EP) se manifiesta en la delimitación de sus efectos jurídicos, ya que cuando un no residente configura Establecimiento Permanente en el país, la tributación se rige por las reglas tradicionales de atribución de beneficios y determinación de la renta atribuible al EP. Por el contrario, cuando no existe EP, pero se cumplen los criterios del artículo 20-1 y 20-3 del Estatuto Tributario, la PES

habilita la sujeción al impuesto sobre la renta respecto de los ingresos derivados de la interacción digital con el mercado colombiano.

La doctrina comparada ha señalado que la coexistencia de criterios físicos y funcionales constituye una de las alternativas más razonables frente a la ausencia de un consenso internacional definitivo sobre la tributación de la economía digital, especialmente en países en desarrollo, que requieren proteger su base gravable sin desarticular de manera completa el sistema de convenios que tienen vigentes (Báez y Brauner, 2019, pp. 4-7)

En consecuencia, la coexistencia normativa entre la PES y el EP debe entenderse como una estrategia de adaptación progresiva del sistema tributario, que permite ampliar el alcance de la potestad tributaria del Estado Colombiano frente a las nuevas formas de generación de valor, sin eliminar ni vacía de contenido las categorías tradicionales del derecho tributario internacional.

6.5.Desafíos para la implementación y fiscalización de la Presencia Económica Significativa en Colombia

La incorporación de la Presencia Económica Significativa (PES), al ordenamiento jurídico de Colombiano mediante la Ley 2277 de 2022 constituye un avance normativo importante para la adaptación del sistema fiscal a las dinámicas de la economía digital, sin embargo, su eficacia real y su contribución a la equidad tributaria dependen en gran parte, de la capacidad del Estado para implementar, fiscalizar y recaudar de manera efectiva el impuesto frente a contribuyentes no residentes que operan sin presencia física en el territorio nacional.

A diferencia el Establecimiento Permanente (EP), cuya fiscalización se apoya en elementos materiales verificables, infraestructura, personal o agentes dependientes, la Presencia Económica Significativa se configura a partir de interacciones económicas digitales desmaterializadas,

introduciendo así desafíos estructurales de identificación, control y exigibilidad de la obligación tributaria (OCDE, 2020; CIAT, 2021)

Dado que este nuevo criterio de sujeción fiscal se basa en la actividad económica digital sin presencia física, su fiscalización exige mecanismos distintos a los utilizados para el Establecimiento Permanente (EP), lo que supone adaptaciones institucionales y tecnológicas, especialmente para autoridades como la DIAN (Bonilla Vásquez et al., 2023).

6.5.1. Identificación del contribuyente no residente y trazabilidad de las operaciones digitales.

Uno de los desafíos evidenciados para la implementación efectiva del régimen de Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia equivale a la identificación del contribuyente no residente y la trazabilidad de las operaciones digitales que este realiza y que dan lugar a la existencia de la obligación tributaria, siendo este un problema no solo operativo, sino de naturaleza jurídica del nexo de sujeción desarrollado por el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, cuya esencia prescinde de los elementos físicos tradicionales que de manera histórica han sido base para la fiscalización tributaria.

A diferencia del Establecimiento Permanente (EP), sobre el cual la configuración se apoya en la existencia de infraestructura, personal, agentes dependientes o lugares fijos de negocios localizables en el territorio nacional, la PES se estructura a partir de criterios funcionales y económicos, como la interacción deliberada y sistemática con usuarios ubicados en Colombia y la obtención de ingresos brutos derivados de dicha interacción, aun cuando todas las operaciones se realicen desde el exterior (OCDE, 2020).

Esta desmaterialización del nexo tributario genera una asimetría informativa relevante entre el contribuyente no residente y la administración tributaria, pues en la práctica, las empresas

digitales extranjeras pueden explotar sostenidamente el mercado colombiano sin contar con domicilio fiscal, representación legal, activos físicos o registros formales en el país, dificultando así la detección oportuna de la configuración de la PES y limitando la capacidad de fiscalización antes del desarrollo de sus actividades por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (CIAT,2021)

Desde una perspectiva jurídico-administrativa, la identificación del contribuyente con PES depende de mecanismos de autorrevelación, a través del RUT como declarante del impuesto sobre la renta o a través de la interacción con los mecanismos de recaudo que establece la ley; sin embargo, esta dependencia a su actuación como sujeto obligado no constituye una deficiencia normativa, sino una consecuencia estructural del carácter transfronterizo y unilateral del régimen, en el contexto en el cual el Estado Colombiano carece de potestades coercitivas directas sobre sujetos domiciliados en otras jurisdicciones (BDO Colombia, 2024)

Las dificultades relativas a la identificación, se notan aún más en cuanto a características propias de la economía digital, pues en numerosos modelos de negocio, los pagos se realizan en pasarelas de pago internacionales, intermediarios financieros no domiciliados en Colombia o en sistemas automatizados de cobro, lo que fracciona la información disponible y dificulta la trazabilidad de los flujos económicos que originan la obligación tributaria, reduciendo así la capacidad de la administración para validar de manera directa el cumplimiento de los criterios cuantitativos y cualitativos que configuran la PES (OCDE, 2020)

Adicionalmente, la identificación del contribuyente no residente se encuentra condicionada por la interacción del régimen de Presencia económica Significativa (PES) con los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por Colombia; En este sentido, análisis técnicos elaborados por PwC Colombia (2024) señalan que, cuando el no residente es considerado residente

fiscal de un Estado con el cual exista un CDI vigente, la aplicación de la PES debe supeditarse a lo previsto en el respectivo tratado, lo que introduce un nivel adicional de complejidad jurídica y operativa en la determinación del sujeto pasivo (p. 1)

Es así como entonces que la trazabilidad de las operaciones digitales constituye un desafío estructural del régimen de Presencia Económica Significativa, que no compromete su validez jurídica, pero sí condiciona su efectividad en materia de fiscalización, y son estas limitaciones las que permiten analizar la fase inicial de aplicación del régimen, los mecanismos de recaudo y el comportamiento empírico del impuesto.

Para enfrentar este reto, es necesario fortalecer los sistemas de trazabilidad digital, implementar mecanismos de retención en la fuente sobre pagos transfronterizos y promover el intercambio automático de información fiscal internacional (OCDE, 2020; DIAN, 2023).

6.5.2. Mecanismos de recaudo del impuesto por Presencia económica Significativa (PES): declaración, retención en la fuente y pagos anticipados

El régimen de PES no solo agrega un nuevo criterio de sujeción del impuesto sobre la renta, sino que establece mecanismos específicos de recaudo cuyo objetivo se encuentra orientado en permitir que se lleve a cabo la materialización de la obligación tributaria frente al contribuyente no residentes y sin presencia física en el país.

Los mecanismos son importantes frente a la economía digital, si ha de tenerse en cuenta la ausencia de infraestructura y desmaterialización de las operaciones que dificultan la aplicación de los esquemas tradicionales, generándose así, un desafío jurídico-operativo sobre el mecanismo de recaudo.

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario incorporado por la Ley 2277 de 2022, determina que las personas que no sean residentes o las entidades que no estén domiciliadas en el país y que configuren Presencia Económica Significativa (PES) puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, mediante la determinación dos mecanismos de carácter alternativo: (i) la declaración directa del impuesto sobre la renta o (ii) el pago del impuesto mediante retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta realizados desde Colombia al exterior.

Frente al numeral (i), el contribuyente no residente asume la condición de declarante del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, lo que significa que debe tener su inscripción en el Registro Único Tributario (RUT), la declaración de carácter anual en el formulario diseñado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el pago del impuesto aplicando una tarifa del tres por ciento (3%) sobre el total de los ingresos brutos obtenidos en el país por concepto de PES.

El anterior esquema responde a un modelo tributario simplificado, ya no que no permite la depuración de la base gravable mediante costos o deducciones, al gravar directamente los ingresos brutos derivados de la interacción económica con el mercado colombiano, conforme a lo dispuesto en el artículo art. 20-3 del Estatuto Tributario.

La doctrina administrativa de la DIAN, ha precisado que, cuando el contribuyente no residente opte por este mecanismo, debe incluir en su declaración la totalidad de los ingresos obtenidos por PES desde el 1 de enero del año gravable en el cual haya inscrito el RUT como declarante, independiente a la fecha en la cual se haya formalizado dicha inscripción; en este supuesto el contribuyente queda sujeto al mecanismo de pagos anticipados de modalidad bimestral, en los cuales tenemos los ingresos brutos percibidos en cada periodo y se acreditan posteriormente con la declaración anual de impuesto sobre la renta (DIAN, 2023)

Frente al numeral (ii), la Presencia Económica Significativa permite que el impuesto sea recaudado mediante retención en la fuente, aplicada sobre pagos o abonos en cuentas realizados de Colombia al exterior, de conformidad con el artículo 408 del Estatuto Tributario; en este escenario, el no residente no está obligado a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) ni presentar declaración del impuesto sobre la renta, en la medida en que el recaudo anticipado efectuado por el agente de retención ubicado en el país satisface la obligación tributaria, trasladando a este último la carga operativa de dicho cumplimiento.

Este diseño normativo ha sido resaltado por la doctrina especializada como un mecanismo simplificado de recaudo que busca asegurar la efectividad del impuesto en contextos de economía digital, al reducir los costos del cumplimiento para el no residente y fortalecer la función de control de la administración tributaria, como lo ha señalado Ámbito Jurídico en su análisis sobre la aplicación práctica de la Presencia Económica Significativa (PES) (Ámbito Jurídico, 2024).

Lo anterior evidencia que el régimen de PES no depende de manera exclusiva de la autodeclaración voluntaria de los no residentes, sino que, por el contrario, incorpora un mecanismo alternativo de recaudo orientado a trasladar la carga tributaria sobre sujetos ubicados en el territorio nacional.

Frente a este desafío jurídico-operativo, es importante analizar la efectividad de la práctica de la retención en la fuente en el contexto de la economía digital, la cual enfrenta limitaciones relevantes, especialmente frente a la canalización de pagos mediante intermediarios financieros o plataformas tecnológicas no domiciliadas en Colombia, lo que dificulta la identificación del agente de retención y reduce la automatización del recaudo (BDO Colombia, 2024)

El régimen de Presencia Económica Significativa (PES) grava los ingresos brutos, entendiendo estos como la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados durante

un periodo gravable que sean susceptibles de incrementar patrimonio del contribuyente; este diseño amplía la base gravable y responde a criterios de simplicidad administrativa, al facilitar el recaudo del impuesto en contexto de economía digital caracterizados por la ausencia de presencia física del contribuyente en el territorio nacional.

No obstante, este esquema genera también tensiones frente al principio de equidad, en la medida en que, a diferencia de los contribuyentes residentes y no residentes operan a través de un Establecimiento Permanente, cuando se compara el tratamiento entre residentes o no residentes con Establecimiento Permanente, quienes pueden depurar su renta mediante imputación de costos y deducciones conforme las reglas generales del impuesto sobre la renta, el régimen de la PES grava directamente los ingresos brutos sin admitir dicha depuración, de conformidad con lo previsto en el Estatuto Tributario, artículos 26 y 27.

6.5.3. Limitaciones administrativas y tecnológicas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

La implementación efectiva del régimen de Presencia Económica Significativa (PES) no depende solamente de su diseño normativo, sino también de elementos como la capacidad administrativa y tecnológica de sus entidades públicas tributarias, tal y como es el caso de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) frente a su capacidad para identificar, fiscalizar y recaudar el impuesto frente a contribuyentes no residentes que operan en entornos digitales y transfronterizos; por lo que las limitaciones institucionales de la administración constituyen un desafío estructural, que condiciona la eficacia práctica del régimen.

A diferencia de los esquemas tradicionales de fiscalización de la residencia fiscal o Establecimiento Permanente (EP), la PES exige a la administración tributaria funcionar en

entornos de desmaterialización de las operaciones económicas, la fragmentación de flujos financieros y el uso de plataformas tecnológicas extranjeras, realidad que impone a la DIAN la necesidad de contar con herramientas de trazabilidad digital avanzadas, análisis de grandes volúmenes de datos y mecanismos de cooperación interinstitucional e internacional que permitan reconstruir la interacción económica de los contribuyentes no residentes con el mercado colombiano (OCDE, 2020).

La doctrina especializada ha reconocido que las administraciones tributarias de países en desarrollo enfrentan desventajas estructurales en materia de infraestructura tecnológica, recursos humanos especializados y acceso a información transfronteriza, lo que dificulta la fiscalización efectiva de la economía digital en sus entornos; tal y como en el caso de Colombia, donde la identificación de ingreso cuya fuente son servicios digitales, publicidad en línea, plataformas de intermediación y modelos de negocio basados en datos, requieren capacidades técnicas que superan los mecanismos tradicionales de control fiscal (BDO Colombia, 2024)

Esta limitación institucional ha sido reconocida recientemente por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el marco del desarrollo del Pilar 1 del Plan BEPS 2.0, la cual en su informe sobre el denominado *Amount B*, la OCDE admite que la efectividad de los nuevos criterios de imposición en la economía digital dependen en gran medida de la capacidad administrativa y tecnológica de las administraciones tributarias, destacándose que los países en desarrollo enfrentan restricciones significativas en materia de analítica de datos, fiscalización transfronteriza y acceso a la información relevante (OCDE, 2024)

En este sentido el informe señala que existe la necesidad de simplificar los mecanismos de cumplimiento, estandarizar procedimientos y fortalecer la cooperación internacional, como

condiciones indispensables para que los nuevos nexos de imposición cuyo fundamento son la presencia económica, puedan materializarse en un recaudo efectivo.

Las anteriores consideraciones resultan plenamente aplicables al caso de Colombia, en el que la implementación de la PES se enfrenta a desafíos estructurales derivados de las capacidades reales de la DIAN con el fin de fiscalizar operaciones digitales complejas y deslocalizadas.

La DIAN, al enfrentarse a dificultades relacionadas con el acceso a la información financiera confiable y desagregada, en la medida en que las operaciones digitalizadas llevan de por medio pasarelas de pago internacionales, intermediarios y plataformas tecnológicas extranjeras, tiene limitada su posibilidad de verificar de manera directa y fiable el volumen de ingresos, ubicación de usuarios y configuración de criterios cuantitativos y cualitativos que dan lugar a la PES, incrementado así la dependencia de autorrevelación o de retención indirecta (CIAT, 2021).

A lo anterior se suma la necesidad de cooperación interinstitucional e internacional como elemento indispensable de fiscalización de la PES, pues la administración tributaria colombiana depende, en gran medida, del intercambio de información con autoridades fiscales extranjeras, entidades financieras y plataformas tecnológicas, en contexto de convenios de colaboración, ya que los mecanismos de asistencia administrativa mutua no siempre son suficientes u oportunos para responder a la dinamiza acelerada de la economía digital, traducándose esto en capacidad limitada de reacción frente a esquemas de evasión o elusión fiscal internacional (OCDE, 2020).

Desde el punto de vista operativo, la ausencia de herramientas anteriormente mencionadas, como analítica de datos, inteligencia artificial IA y cruces automatizados de información, reduce la capacidad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para ejercer funciones de fiscalización preventiva, por lo que sus esfuerzos se desarrollan de manera ex post o en procesos

de fiscalización selectiva, lo que de cara a la PES es importante tenerlo en cuenta porque la identificación retardada de los contribuyentes no residentes puede afectar en gran medida la oportunidad de regularizar el recaudo del impuesto.

Desde lo anterior, las limitaciones administrativas y tecnológicas de la DIAN no deben interpretarse como deficiencia normativa, sino como un desafío institucional inherente a la adaptación del sistema tributario de la economía digital, pues tal y como lo ha manifestado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT), la efectividad de los nuevos criterios de conexión depende de las capacidades técnicas de las autoridades tributaria y su integración en redes de cooperación internacional (OCDE, 2020; CIAT, 2021).

En consecuencia, la capacidad administrativa y tecnológica de la DIAN constituye un factor importante para tener en cuenta dentro del análisis de la PES para la materialización de objetivos de equidad y sostenibilidad fiscal.

6.5.4. Incidencia de los Convenios para evitar la Doble Imposición CDI y los estándares internacionales en la aplicación práctica de la PES

La aplicación práctica del régimen de Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia no puede ser analizada aisladamente del derecho tributario internacional convencional, en especial de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por el Estado colombiano y en los estándares internacionales, desarrollados y diseñados en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y las Naciones Unidas (OCDE), esto, teniendo en cuenta que uno de los principales desafíos que se pueden encontrar dentro del régimen radica en la atención de tipo estructural entre un nexo tributario unilateral como la PES,

y un sistema convencional que continúa anclado en gran parte, a los criterios de residencia y Establecimiento Permanente (EP).

Ahora, desde el punto de vista convencional, los CDI celebrados por el Estado colombiano en su mayoría y que han sido basados en el Modelo de Convenio de la OCDE (2017), atribuyen la potestad de orden tributario sobre las rentas empresariales al Estado de residencia, a excepción del no residente que opera en el otro Estado contratante a través de un Establecimiento Permanente (EP), definido este como una presencia física de carácter fijo, o una actividad económica suficientemente materializada en el territorio mediante artículos como el 7 y 5.

En el caso colombiano, la aplicación práctica del régimen de Presencia Económica Significativa se encuentra condicionada por los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por el Estado, los cuales, en su mayoría, continúan estructurándose sobre el concepto tradicional de Establecimiento Permanente (EP) como criterio de atribución de potestad tributaria sobre las rentas empresariales.

La siguiente tabla permite identificar los CDI vigentes en Colombia y evidencia el alcance de dichas limitaciones convencionales frente a la aplicación de la PES.

Tabla 2. *Convenios para evitar la Doble Imposición según el CDI correspondiente*

País	Fecha de suscripción	Ley aprobatoria	Análisis de la Corte C.	Entrada en vigor	Aplicabilidad
España	31/03/2005	1082 de 2006	C-309 de 2007	23/10/2008	Vigente
Chile	19/05/2007	1261 de 2008	C-577 de 2009	22/12/2009	Vigente
Suiza	29/10/2007	1344 de 2019	C-460 de 2010	01/01/2012	Vigente
Canadá	21/11/2008	1459 de 2011	C-295 de 2012	12/06/2012	Vigente
Estados Unidos Mexicanos	13/08/2009	1568 de 2012	C-221 de 2013	11/07/2013	Vigente
País	Fecha de suscripción	Ley aprobatoria	Análisis de la Corte C.	Entrada en vigor	Aplicabilidad

Corea	27/07/2010	1667 de 2013	C-260 de 2014	03/07/2014	Vigente
Portugal	30/08/2010	1692 de 2013	C-667 de 2014	01/02/2015	Vigente
India	13/05/2011	1668 de 2013	C-238 de 2014	07/01/2014	Vigente
República Checa	22/03/2012	1690 de 2013	C-049 de 2015	06/05/2015	Vigente
Francia	11/11/2016	2061 de 2020	C-443 de 2021	01/01/2022	Vigente
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	25/06/2015	1939 de 2018	C-491 de 2019	13/12/2019	Vigente
Japón	19/12/2018	2095 de 2021	C-187 de 2022	04/09/2022	Vigente
Italia	26/01/2018	2004 de 2019	C-091 de 2022	07/10/2021	Vigente
Alianza del Pacífico	14/10/2017	2105 de 2021	C-316 de 2022	02/07/2023	Vigente

Adaptado de PwC Colombia (2024). La presencia económica significativa también puede afectar a residentes colombianos: Cinco acciones que podrían evitar sanciones y el rechazo de deducciones por pagos en el exterior.

En consecuencia, de lo anterior, aquellos casos en los que contribuyente no residente se configure como una Presencia Económica Significativa en Colombia, y no cumpla con los requisitos de un Establecimiento Permanente conforme al CDI aplicable, la posibilidad de ejercer la potestad tributaria interna se ve jurídicamente limitada por el tratado de carácter internacional.

La anterior situación genera un desafío de armonización normativa, en la medida que la Presencia Económica Significativa (PES) introduce un criterio de sujeción de carácter económico que no ha sido incorporada de manera expresa por los CDI vigentes, situación que obliga a la administración tributaria, a estudiar caso, por caso, la compatibilidad del régimen interno con las obligaciones internacionales asumidas por Colombia, pues tal y como lo ha señalado la doctrina especializada, la aplicación unilateral de nuevos nexos impositivos en ausencia de un reconocimiento de materia convencional expreso puede generar riesgos de imposición jurídica o conflictos de competencia fiscal entre los estados (ONU, 2021, pp. 25-57).

En materia internacional, esta problemática ha sido ampliamente visualizada en el Marco el Plan BEPS 2.0, especialmente en relación con el Pilar I, cuál objetivo central consiste en

redefinir las directrices de asignación derechos tributarios sobre las rentas que se generan dentro del contexto de la economía digital, pues la OCDE ha admitido que los conceptos tradicionales de EP son insuficientes para capturar el valor creado por modelo de negocio, altamente digitalizados, y es de allí, adonde nacen proposiciones de mecanismos multilaterales de reasignación de utilidades que trascienden la exigencia de la presencia física (OCDE, 2020, pp. 11-13).

Mientras dichos mecanismos multilaterales no entran plenamente en vigor, o sea han incorporado en los CDI mediante acuerdos específicos, los Estados que opten por regímenes unilaterales como la PES enfrentan una zona de fricción normativa frente a los estados se encuentran obligados a respetar la primacía a los tratados internacionales que han sido ratificados en sus jurisdicciones conforme al principio de jerarquía normativa, lo que limita al alcance práctico del régimen frente a contribuyentes residentes en estados con los que Colombia mantiene un CDI vigente.

Este desafío igualmente se ha visto reflejado en la doctrina administrativa y en los análisis técnicos del sector privado en Colombia, que han advertido que la PES resulta plenamente aplicable frente a los residentes ubicados en jurisdicciones sin CDI, pero que al mismo tiempo presenta restricciones relevantes, cuando el contribuyente es residente en un estado que cuenta con tratado, siendo la exigibilidad del impuesto, un dependiente de la configuración del método tradicional del EP (PwC Colombia, 2024, p.1).

A manera comparada se tiene que, si bien el modelo de convenio de las Naciones Unidas que tradicionalmente otorga mayor potestad tributaria a los estados de la fuente ha avanzado con más cautela en la incorporación de criterios económicos ampliados, tampoco ha consagrado de manera expresa un nexo equivalente a la Presencia Económica Significativa (PES) (ONU, 2021, pp.30-32)

En consecuencia, de la incidencia de los CDI y en los estándares internacionales de la práctica de la PES, constituye un desafío jurídico estructural, que no compromete la validez interna al régimen, pero si condiciona su efectividad frente a determinados contribuyentes.

Esta situación explica por qué la PES opera como mecanismo de alcance parcial cuya eficacia depende de la evolución del consenso internacional en materia tributación de la economía digital y la actualización de los tratados vigentes a través de renegociaciones o la previsión de nuevos escenarios.

6.5.5. Evidencia empírica (descriptiva) del comportamiento inicial del recaudo del impuesto por Presencia Económica Significativa

A fin de complementar el análisis normativo y administrativo del régimen de Presencia Económica Significativa (PES), resulta pertinente, examinar cuál es el comportamiento empírico inicial del recaudo del impuesto, que se puede evidenciar a partir de la información oficial suministrada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en respuesta del cuestionario contenido en la proposición 062 de 2024, la cual es idónea en el marco para el control político ejercido por el Congreso de la República.

Ahora bien, dado que el recaudo específico del impuesto por Presencia Económica Significativa no se encuentra desagregado en las bases de datos abiertas de la DIAN, esta fuente constituyó un insumo empírico, excepcional y válido para ilustrar el funcionamiento práctico del régimen en su fase inicial de implementación.

Si bien, la DIAN como todas las entidades públicas colombianas debe registrar y publicar sus datos en virtud de la ley 1712 de 2014, conocida como ley de transparencia que conmina a las entidades estatales que tienen acceso y manejo de recursos y funciones públicas, a mantener la

base de datos primarios de manera abierta y utilizable, es evidenciable que, a través de su página de datos abiertos, la información sobre Presencia Económica Significativa (PES) no aparece definida ni discriminada.

Es por ello que con base en el insumo fundamentado en la Proposición 062 de 2024 y la pregunta realizada en el contexto objeto de debate (número 23) dirigida a determinar cuál fue el monto total mensual y anual recaudado por concepto de impuesto de Presencia Económica Significativa (PES) desde su entrada en vigencia hasta la fecha, la DIAN reportó que el recaudo del impuesto por la PES durante los meses de abril y agosto de 2024 ascendió a un total de \$85.792 millones de pesos, recaudados, principalmente a través del mecanismo de pagos anticipados bimestrales, conforme a lo dispuesto en el parágrafo 6 del Artículo 20-3 del Estatuto Tributario (DIAN, 2024).

La distribución mensual del recaudo se presenta en la Tabla 3.

Tabla 3. *Recaudo Mensual PES abril – agosto 2024*

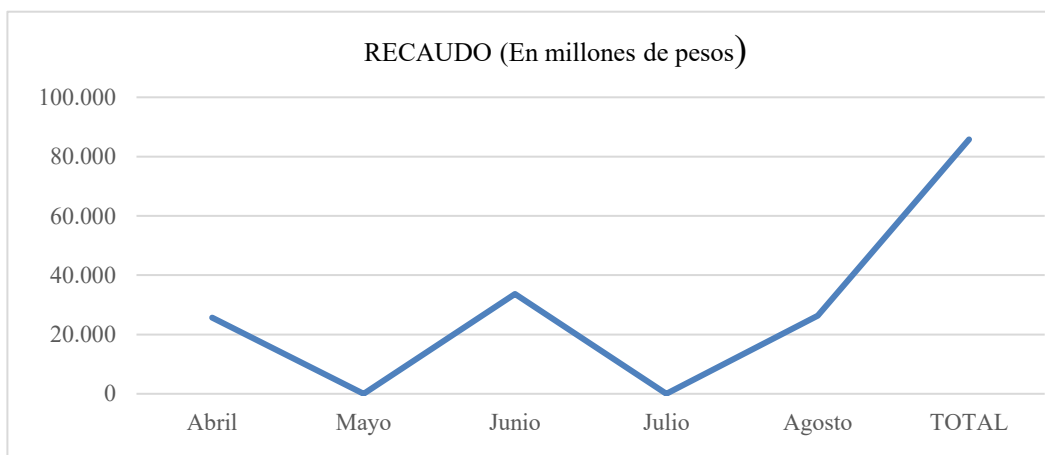
MES	RECAUDO (En millones de pesos)
Abril	25.663
Mayo	15
Junio	33.721
Julio	13
Agosto	26.380
TOTAL	85.792

Tomado de Respuesta a cuestionario – Proposición 62 de 2024- Congreso de la República (2024).
Nota: Adaptado de radicado SISCO 7061 del 13/09/2024.

La información contenida en la Tabla 3, se representa de manera gráfica en la figura 4, permitiendo visualizar de manera clara el comportamiento irregular del recaudo mensual,

destacando los valores significativamente bajos, frente al registro de los meses de mayo (\$15 millones) y julio (\$13 millones), en comparación con los meses de abril, junio y agosto.

Figura 4. *Comportamiento recaudo PES abril – agosto 2024*



Los datos presentados son de un bimestre del año gravable anterior. Para contar con información actualizada para la vigencia en curso, sería necesario realizar una proyección con base en los datos disponibles. No obstante, dicho ejercicio no resulta viable en la medida en que no se encuentra información desagregada y específica para las vigencias 2025 y 2026 en relación con la Presencia económica Significativa (PES) específicamente, ni con datos detallados sobre los calendarios de recaudo y pago, los cuales se entienden cerrados una vez iniciado el siguiente año gravable.

Desde una perspectiva jurídico tributaria, estos valores atípicos no deben interpretarse como una disminución en la actividad económica digital, ni como ausencia de contribuyentes, con Presencia Económica Significativa en los periodos analizados, sino que por el contrario, el comportamiento observado encuentra explicación en la estructura normativa del mecanismo de recaudo del impuesto previsto en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, el cual no opera bajo una lógica de causación y pago mensual, sino que se articula a partir de los pagos anticipados de

carácter bimestral, condicionados a la opción de cumplimiento elegida por parte del contribuyente no residente (DIAN, 2024).

En efecto, como lo ha precisado la doctrina administrativa, los contribuyentes no residentes que optan por declarar directamente el impuesto sobre la renta por Presencia económica Significativa (PES) se encuentran obligados a realizar pagos anticipados y/o bimestrales, los cuales no generan necesariamente un recaudo de carácter uniforme en todos los meses del periodo gravable, por lo que resulta jurídicamente previsible que determinados meses presenten valores mínimos de recaudo, aun cuando exista actividad económica gravable durante dichos lapsos (DIAN, 2024).

De manera adicional, en los casos en que el contribuyente no residente opta por el mecanismo de retención en la fuente sobre los pagos realizados al exterior, el recaudo del impuesto se encuentra condicionado a la existencia a un agente de retención, domiciliado en Colombia y a la oportunidad en la realización de los pagos o los abonos en cuenta.

Cuando los pagos se canalizan a través de intermediarios financieros o plataformas que no están domiciliadas en el país, el recaudo no puede visualizarse de manera continua en los registros mensuales, lo que contribuye a la concentración del recaudo en determinados periodos (BDO Colombia, 2024).

En este contexto, la evidencia empírica analizada de manera descriptiva permite matizar la afirmación según la cual el régimen de Presencia Económica Significativa (PES), dependería exclusivamente de la autodeclaración de los contribuyentes no residentes si el esquema de declaración directa trae consigo un grado relevante de cumplimiento voluntario. El diseño normativo del régimen contempla mecanismos alternativos de recaudo, entre los cuales encontramos la retención en la fuente y los pagos anticipados, cuya eficacia se encuentra

condicionada por factores de carácter operativo y tecnológico, y no netamente por una ausencia de herramientas jurídicas.

Entonces, se tiene que los valores mínimos observados en los meses de mayo y julio no constituyen una anomalía inexplicada o un indicio en eficacia normativa de la Presencia Económica Significativa (PES), sino por el contrario, una manifestación coherente con la arquitectura jurídica del mecanismo de recaudo y con las limitaciones administrativas propias de su fase inicial de implementación.

Esta lectura empírica refuerza el análisis dogmático, desarrollado y contextualizando adecuadamente los desafíos asociados a la fiscalización del impuesto en el marco la economía digital.

6.5.6. Síntesis interpretativa y propuesta jurídica a partir de los desafíos identificados en la implementación inicial de la Presencia Económica Significativa

El estudio conjunto de los desafíos de carácter normativo, administrativo e internacional asociados a la implementación del Régimen de Presencia Económica Significativa (PES), complementado con la evidencia empírica disponible sobre su comportamiento inicial de recaudo, permite formular una síntesis interpretativa de carácter jurídico, así como una propuesta, orientada a precisar el alcance y las condiciones de efectividad del régimen dentro del Marco normativo vigente.

En primer lugar, la información empírica analizada en el subnumeral anterior, confirma que las fluctuaciones observadas en el recaudo del impuesto por PES no constituyen una anomalía normativa, ni tampoco pueden atribuirse a una ineficacia estructural del criterio de sujeción adoptado por el legislador.

Dichas variaciones explican de manera coherente por la arquitectura jurídica del régimen y el diseño del mecanismo de recaudo previsto en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, especialmente frente a la coexistencia de pagos anticipados, bimestrales y la opción entre declaración directa, retención en la fuente, y las limitaciones operativas propias de un régimen dirigido a contribuyentes no recientes, cuya operación se realiza sin presencia física en el país, conforme lo ha precisado la doctrina administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2024)

Resulta jurídicamente necesario revisar y matizar el argumento, según el cual la Presencia Económica Significativa (PES) dependerá de manera exclusiva de la autodeclaración de los contribuyentes no residentes, ya que si en el cumplimiento voluntario constituye un componente relevante del régimen, el diseño del ordenamiento normativo colombiano, incorpora mecanismos alternativos de recaudo, especialmente, la retención en la fuente sobre pagos en el exterior, que permite desplazar la carga cumplimiento hacia el sujeto domiciliado en el país.

En segundo lugar, el análisis pone de relieve que los desafíos administrativos y tecnológicos de la DIAN desempeñan un papel determinante en la materialización del régimen de la Presencia Económica Significativa (PES) durante su fase inicial; pues tal y como lo reconocen los estándares internacionales, la fiscalización de la economía digital exige capacidades avanzadas en trazabilidad de información, analítica de datos y cooperación transfronteriza, cuya consolidación es necesariamente gradual (OCDE, 2024).

Lo anterior refuerza la posición de que la falla no es el diseño jurídico, sino el reflejo de las tensiones inherentes a la adaptación del sistema tributario y a modelos económicos de desmaterializados.

En ese contexto, la interacción de la Presencia Económica Significativa (PES) con los CDI impone límites jurídicos claros a su aplicación práctica frente a determinados contribuyentes, no residentes, pues mientras los CDI vigentes mantengan como eje central el Establecimiento Permanente (EP), la PES opera como un criterio de sujeción complementario y de alcance parcial.

En efecto, conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio de OCDE, los beneficiarios empresariales solo pueden ser gravados por el Estado de la fuente cuando él no residente desarrolla su actividad a través de un Establecimiento Permanente (EP), definido en el artículo 5 del mismo instrumento como una presencia física de negocios o una actividad económica suficientemente materializada en el territorio.

En ausencia de una incorporación expresa de criterios de nexo económico en los CDI, la aplicación unilateral de la PES puede generar riesgos de imposición jurídica o conflictos de competencia fiscal entre los Estados, como ha sido advertido en los análisis de las Naciones Unidas (OCDE, 2017, ONU, 2021).

A partir de lo anterior, la propuesta jurídica que se deriva este análisis, no consiste en una reforma inmediata del régimen, ni en la formulación de políticas públicas de recaudo, sino la precisión, interpretativa a los alcances reales de la PES en su fase implementación, entendiendo esta figura como jurídicamente válida, pero operativamente condicionada, cuya eficacia depende de la articulación progresiva de mecanismos normativos de recaudo, capacidad institucional de fiscalización y avances en la armonización internacional de los criterios de sujeción económica.

7. Capítulo 3

7.1. Alcance y criterios del análisis comparado.

El análisis comparado objeto de este capítulo tiene como finalidad contextualizar el régimen colombiano de Presencia Económica Significativa (PES) dentro de las respuestas que distintos estados han adoptado frente a los desafíos tributarios provenientes de la economía digital.

Ese ejercicio no persigue una comparación exhaustiva ni un informe de todos los modelos internacionales existentes, sino un análisis selectivo y funcional, orientado a identificar enfoques normativos relevantes y extraer lecciones aplicables al caso colombiano.

El análisis comparado se estructura a partir de un criterio de afinidad jurídica, económica y administrativa, privilegiando las jurisdicciones que enfrentan condiciones estructurales de carácter similar a las de Colombia en términos de capacidad de fiscalización, inserción en la economía digital y grado de dependencia de mecanismos indirectos de recaudo; en este sentido, el énfasis principal de este capítulo se sitúa en las experiencias latinoamericanas en atención a que estas jurisdicciones han adoptado mayoritariamente soluciones basadas en el Impuesto al Valor Agregado sobre servicios digitales y esquemas de retención en la fuente como respuesta a la limitaciones para gravar la renta de no residentes sin presencia física.

Las experiencias europeas, por su parte, se incorporan con un propósito referencial y contrastivo, en la medida en que ilustran un enfoque basado en la creación de impuestos digitales de carácter directo y generalmente concebidos como medidas transitorias a espera de la consolidación de un consenso multilateral en el marco del Plan BEPS 2.0 de la OCDE; estas experiencias son útiles para comprender alternativas normativas más intensivas en tributación directa de la renta digital, pero no son el eje central del análisis comparado, dada la diferencia en capacidades administrativas y el contexto económico en el caso colombiano.

7.2.El Establecimiento Permanente (EP) como punto de referencia del análisis comparado

En el derecho tributario internacional convencional, el Establecimiento Permanente (EP) continúa siendo el principal criterio de conexión para atribuir potestad tributaria al Estado de la fuente sobre las rentas empresariales de los no residentes conforme a los modelos del convenio de la OCDE y Naciones Unidas (OCDE, 2017; ONU, 2021)

No obstante, la persistencia del requisito de presencia física como elemento central del EP ha generado tensiones frente a los negocios propios de la economía digital, los que ha incentivado a los estados a buscar respuestas normativas de carácter alternativo sin que se haya resultado en una reformulación del concepto de EP en los convenios para evitar la imposición (OCDE, 2020)

En este sentido, el Establecimiento Permanente (EP) no se reexamina como figura dogmática, sino que se toma como referencia común, a partir de la cual se explican las diversas soluciones adoptadas en el derecho comparado, tales como los impuestos de los servicios digitales en Europa (ISD), los mecanismos de Impuesto al Valor Agregado (IVA) digital y las retenciones en la fuente en América Latina.

7.3. Experiencias latinoamericanas relevantes en materia de tributación de la economía digital

Las experiencias Latinoamericanas de materia tributación de la economía digital son relevantes por su enfoque predominantemente indirecto, orientadas a gravar al consumo de servicios de índole digital, prestados por no residente mediante el Impuesto de Valor Agregado (IVA) y, en algunos casos, a través de mecanismos de retención en la fuente.

Este enfoque indirecto se aplica a aquellas limitaciones de origen administrativo y jurídico para aplicar los impuestos directos sobre la renta empresarial de los contribuyentes extranjeros que

no constan de una presencia física, esto en un contexto regional, marcado por capacidades de fiscalización más restringidas que las de las economías desarrolladas (García Bernal, 2019)

A diferencia de los impuestos sobre servicios digitales adoptados en algunos países europeos, las medidas de carácter latinoamericano no buscan redefinir los criterios tradicionales de sujeción a la renta, ni tampoco sustituir el concepto de Establecimiento Permanente (EP); por el contrario, lo que buscan es privilegiar el mecanismo de recaudo, eficiente y de fácil administración, apoyándose en intermediarios financieros, plataformas digitales o esquemas simplificados de registro, con el fin de asegurar una captación inmediata de los recursos fiscales asociados a la economía digital.

Dentro de marco regional, los casos de Argentina y Chile destacan por haber implementado regímenes normativos de carácter claro y operativo de tributación indirectas sobre servicios digitales transfronterizos, lo que justifica su análisis detallado en los subnumeral siguiente.

En el caso de Brasil, por ejemplo, se presentan particularidades que aconsejan un tratamiento diferenciado y de carácter introductorio, aspectos que se han abordados posteriormente.

7.3.1. Argentina: IVA digital y retención a través de intermediarios financieros

Argentina fue uno de los primeros países de América Latina, en incorporar un esquema específico para gravar los servicios digitales prestados por proveedores no residentes en el país, mediante la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre operaciones transfronterizas de carácter digital.

A partir de 2018, el ordenamiento tributario argentino incorporó mediante el Decreto 354 de 2018, mecanismos que permitían gravar el consumo de servicios digitales, tales como

streaming, servicios de suscripción, publicidad en línea y software basado en la nube cuando estos son utilizados en el territorio argentino, funcionando así, en plataformas como Netflix y Spotify (AFIP, 2018).

El rasgo que distingue el modelo argentino radica en la utilización de entidades financieras y emisoras de tarjetas de crédito como agentes de percepción (agentes retenedores) del impuesto, lo que les permite asegurar el recaudo del IVA en un 21% al momento del pago realizado por el usuario final; este mecanismo reduce de manera significativa los costos de control y fiscalización, al trasladar la carga operativa hacia intermediarios domiciliados en el país, sin exigir al proveedor extranjero la Constitución de una presencia física y la configuración de un Establecimiento Permanente.

Ahora bien, antes de una perspectiva comparada, el modelo argentino refleja una estrategia de tributación indirecta que se centra en el lugar del consumo del servicio y en la autorización efectiva al mercado local, por encima de la localización del proveedor o de la atribución de beneficios empresariales, enfoque que ha permitido la administración tributaria, captar capacidad contributiva asociada a la economía digital, sin tener que modificar los criterios tradicionales de imposición sobre la renta y entrar en conflicto directo con los Convenios para evitar la Doble Imposición vigentes (CDI).

Esta experiencia latinoamericana resulta relevante para el análisis del caso colombiano, en la medida en que se evidencia una viabilidad de mecanismos de retención automática como complemento a las figuras de tributación directa a la renta digital, ya que si bien el IVA digital no equivale a un impuesto sobre la renta empresarial, su aplicación demuestra que es posible asegurar un recaudo de manera efectiva frente a proveedores extranjeros a través del uso de esquemas

indirectos, aspectos realmente relevantes en contextos de fiscalizaciones limitadas como los presentados en países en desarrollo.

7.3.2. Chile: IVA digital con registro simplificado y retención alternativa

Chile constituye uno de los casos más claros y consolidados en América Latina en materia de tributación de la economía digital mediante un esquema de Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a servicios digitales prestados por no residentes.

En el 2020 implementó una de las medidas más claras de la región con la Ley 21.210 de (2020), que grava con un IVA del 19 % los servicios digitales prestados por no residentes. Este régimen se caracteriza por un modelo dual de cumplimiento.

Por una parte, los proveedores extranjeros de servicios digitales pueden inscribirse en un registro especial de la autoridad tributaria (administrado por el Servicio de Impuestos Internos SII) y declarar el impuesto trimestralmente, o en su defecto, los bancos emisores de tarjetas de crédito aplican retención en la fuente. Este modelo ha sido exitoso en la recaudación inicial, convirtiéndose en un referente regional valorado positivamente por su eficiencia recaudatoria inicial y por la reducción de costos de fiscalización asociados a la economía digital (Servicio de Impuestos Internos [SII], s. f.).

Desde el análisis comparativo, la experiencia chilena tiene estrategia de tributación indirecta, orientada a gravar el consumo digital y no la renta empresarial del proveedor extranjero y a diferencia de Europa el IVA digital chileno no redefine los criterios de sujeción a la renta, ni plantea tensiones directas con los convenios para evitar la doble imposición, lo que ha contribuido en gran parte a su estabilidad normativa.

Para el caso de Colombia, este modelo es relevante demostrando la viabilidad de esquemas de registro simplificado y la retención automática como mecanismos complementarios a figuras de tributación directa como la Presencia económica Significativa (PES), sin embargo, deja de presente que los mecanismos de tributación indirectos, por sí solos, no sustituyen un impuesto sobre la renta digital, sino que actúa como un instrumento de recaudo eficiente frente a los límites que traía consigo la fiscalización transfronteriza.

7.3.3. Brasil: Aproximación introductoria a un modelo fragmentado de tributación digital

El caso de Brasil presenta particularidades que justifican un tratamiento introductorio dentro el análisis comparado por cuanto en dicho país no se ha consolidado hasta la fecha un régimen unificado y específico de tributación en la economía digital, comparable como de los adoptados por otra jurisdicción como Argentina o Chile.

A comparación con los países mencionados, Brasil ha adoptado un enfoque fragmentado y principalmente indirecto, donde los servicios digitales pueden estar gravados por el Impuesto sobre Servicios (ISS) a nivel municipal y por el PIS/COFINS en operaciones internas (OCDE, 2020).

Aunque se han presentado proyectos de ley para crear un impuesto específico sobre servicios digitales, incluyendo propuestas de contribuciones sectoriales o gravámenes sobre ingresos brutos de plataformas digitales, dichas iniciativas no se han materializado en un marco normativo consolidado debido a políticas fiscales internas y tensiones internacionales relacionados con la tributación unilateral de la economía digital (PwC Colombia, 2025).

Desde una perspectiva comparada, este caso de Brasil es un enfoque prudente centrado en la necesidad del fortalecimiento de mecanismos indirectos y el debate legislativo interno, más que en la adopción inmediata de un impuesto digital específico, pues de cara a Colombia, permite

evidenciar como incluso economías de gran tamaño y alto nivel digital, también tiene dificultades normativas o institucionales.

7.4. Referencias europeas seleccionadas: Impuestos sobre servicios digitales como medidas transitorias (España, Francia, Italia).

En el contexto europeo, la tributación de la economía digital ha avanzado mediante la adopción de impuestos sobre Servicios Digitales (*Digital Services Taxes* DST), concebidos estos como medidas unilaterales y temporales mientras se alcanza un consenso internacional en el marco de la OCDE y el G20 (Tax Foundation, 2026).

Estos gravámenes buscan capturar parte del valor económico generado por grandes empresas tecnológicas que operan en los mercados locales sin Presencia Económica Significativa, principalmente conocidas como “*Big Tech*” o “GAFA”, entre las cuales se encuentran *Google*, *Apple*, *Facebook* y *Amazon*, cuya actividad digital genera ingresos relevantes en dichas jurisdicciones sin quedar plenamente sujetas al impuesto sobre sociedades bajo criterios tradicionales.

La anterior justificación fue expresamente planteada en el ámbito europeo al proponer el Impuesto sobre los Servicios Digitales como medida transitoria dirigida a grandes plataformas digitales (Comisión Europea, 2018), y se evidencia en la experiencia comparada de los impuestos sobre servicios digitales aplicados en Europa (Tax Foundation, 2026).

Los DST se caracterizan por gravar ingresos brutos derivados de servicios digitales específicos, como publicidad en línea, intermediación mediante plataformas y la transmisión o explotación de datos de usuario. En el ámbito europeo, países como Francia y España, han adoptado gravámenes con tasas entre el 2 % y el 3 % aplicables de manera exclusiva a grandes

grupos de multinacionales definidos como umbrales de ingresos globales y domésticos, con el objetivo de concentrar el impacto del gravamen en las empresas de mayor tamaño (Tax Foundation, 2026).

Por ejemplo, Francia introdujo su impuesto “GAFA” en el año 2019, cuyo objetivo eran las grandes empresas tecnológicas, mientras que España adoptó su Impuesto sobre determinados servicios digitales (DST) en 2021, el cual excluye las ventas directas de bienes o servicios entre proveedores y consumidores, y se aplica a grupos empresariales con ingresos globales superiores a 750 millones de euros y al menos 3 millones de euros generados en territorio español (Ministerio de Hacienda de España, 2021).

En Italia, el DST se introdujo en 2020 con características similares, aplicando una tasa del 3% sobre ingresos brutos de servicios digitales específicos e incluyó dentro de los hechos generadores la provisión de contenidos digitales y la gestión de redes sociales, sumándose al grupo de países europeos que optaron por medidas provisionales mientras se concreta la reforma global propuesta en el Pilar 1 del Plan BEPS 2.0 (García Bernal, 2019).

El análisis comparado de estas experiencias muestra que los DST europeos no redefinen los criterios tradicionales de sujeción al impuesto sobre la renta ni sustituyen el concepto de Establecimiento Permanente (EP), sino que operan como impuestos indirectos atípicos sobre ingresos brutos, concebidos como instrumentos temporales; no obstante, la adopción de estos impuestos indirectos ha generado tensiones internacionales relevantes, particularmente con Estados exportadores de servicios digitales, así como cuestionamientos a su compatibilidad con los CDI mientras avanza el consenso internacional de una solución definitiva impulsado por la OCDE (Tax Foundation, 2026; OCDE, 2021)

7.5. Síntesis comparada de los enfoques europeo y latinoamericano de tributación en la economía digital (Tablas 4 y 5).

Con el fin de realizar una síntesis comparada de las respuestas normativas frente a la tributación de la economía digital, a continuación, se presentan las Tablas 4 y 5, las cuales sistematizan los principales modelos identificados del análisis regional y comparado en los numerales anteriores.

Estas tablas constituyen un insumo central del ejercicio comparativo, desde una perspectiva funcional o jurídica.

Tabla 4. *Comparativa internacional de la tributación de la economía digital en Europa.*

País / Región	Tipo de impuesto			Tasa (%)	Umbral
Francia	Digital	Services	Tax	3 %	Aplica a servicios de intermediación digital, publicidad, datos. Umbral: €750 M global y €25 M en Francia
Reino Unido	DST			2 %	Para motores de búsqueda, redes sociales, marketplaces; umbral global £500 M, UK £25 M
Italia	DST			3 %	Servicios de publicidad, marketplaces y datos; umbral global $\geq$ €750 M y doméstico $\geq$ €5.5 M
España	DST			3 %	Aplica a servicios de publicidad, intermediación digital, transmisión de datos; umbral global €750 M y local €3 M
Austria	DST			5 %	Grava ingresos de publicidad digital
Polonia	DST			1.5 %	Aplica a streaming audiovisual y comunicación comercial audiovisual
Turquía	DST			7.5 %	Incluye publicidad, contenido digital, redes sociales

Tabla 5. *Comparativa de las medidas de tributación digital en América Latina.*

País	Tipo de Impuesto		Tasa / Detalles	Mecanismo y Fecha de Implementación
Argentina	IVA	sobre servicios digitales B2C	21 % (hasta 23 % en algunas jurisdicciones)	Ley vigente desde junio de 2018; se cobra a través de intermediarios financieros (tarjetas y bancos), AFIP actualiza listado de proveedores.

Brasil	ISS (impuesto municipal) + COFINS/PIS y propuesta CIDE-Digital	ISS: 2–5 % según municipio; COFINS + PIS ≈ 9.25 %; CIDE-Digital (propuesta): 1–5 % sobre ingresos brutos de plataformas	ISS aplicado desde 2016; COFINS/PIS sobre servicios digitales; CIDE-Digital está en debate. Además, propuesta de DST del 1 % sobre plataformas grandes discutida, aunque fue aplazada debido a negociaciones con EE. UU.
Colombia	DST (impuesto similar basado en PRES)	3 %	Sobre publicidad, streaming, datos, e-learning; criterio de presencia económica significativa desde 2023
Colombia (IVA)	VAT digital	19 %	Desde julio de 2018, grava servicios digitales B2C extranjeros; no aplica para B2B
Chile	IVA sobre servicios digitales	19 %	Implementado desde el 1 de junio de 2020; requiere que proveedores extranjeros se registren en el SII y presenten declaraciones mensuales.
México	IVA sobre servicios digitales	16 %	Vigente desde el 1 de junio de 2020; los proveedores extranjeros deben registrarse ante el SAT, declarar mensualmente y pagar el IVA; Además, se aplican impuestos sobre ingresos por plataformas (2–5 %) e impuestos como el IEPS para OTTs entre 7–15 %

Del análisis conjunto de las tablas se desprende que, en primer lugar, que las experiencias latinoamericanas reflejan un patrón común de tributación indirecta, basado principalmente en la aplicación de Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre servicios digitales y en mecanismos de retención en la fuente; este enfoque responde a condiciones estructurales compartidas por la región, tales como limitaciones en la fiscalización de la renta empresarial de no residentes, menor capacidad administrativa y la necesidad de asegurar recaudos eficientes mediante intermediarios financieros.

Cabe precisar que la inclusión de un mayor número de jurisdicciones latinoamericanas en la Tabla 5 responde a un propósito estrictamente comparativo, orientado a la identificación de tendencias regionales de carácter común, sin que impliquen un análisis individualizado de cada país más allá de los casos desarrollados en los numerales anteriores.

Dentro del contexto analizado, los casos de Argentina y Chile constituyen referentes regionales consolidados, al presentar esquemas normativos claros, operativos y comparables, que permiten gravar el consumo digital sin alterar los criterios tradicionales de sujeción al impuesto sobre la renta.

En contraste, la Tabla 4 permite evidenciar que varias jurisdicciones europeas han optado por la adopción de Impuestos sobre Servicios Digitales (DST) que gravan ingresos brutos derivados de actividades digitales específicas y que aplican de manera exclusiva a grandes multinacionales, las cuales son definidas mediante umbrales altos de ingresos globales y domésticos.

Aunque la tabla incluye un mayor número de países europeos, este aspecto responde a un propósito puramente referencial, en la medida en que dichas jurisdicciones comparten una lógica normativa homogénea, caracterizada por el carácter transitorio de los DST y su vinculación a la futura implementación de una solución multilateral en el marco del Plan BEPS 2.0 de la OCDE.

En el caso de Brasil, parte de la Tabla 5, se presenta una situación diferenciada dentro del contexto latinoamericano, en tanto no ha consolidado un régimen unificado de tributación de la economía digital, sino que mantiene un esquema fragmentado aportado en impuestos subnacionales y contribuciones sectoriales, junto con iniciativas de carácter legislativo que se encuentran aún en discusión, lo que limita su comparabilidad de manera directa con modelos como el Argentino o Chileno, siendo así justificado su tratamiento introductorio en el análisis comparado, sin desvirtuar tampoco un patrón regional predominante.

En conjunto, tanto la Tabla 4 y 5 permiten ubicar el régimen colombiano de Presencia Económica Significativa (PES) en una posición de mayor afinidad con el enfoque latinoamericano,

en la medida en que comparte la necesidad de complementar la tributación directa de la renta digital con mecanismos de recaudo indirectos y de retención.

Al mismo tiempo, se evidencia que el contraste con las experiencias europeas evidencia que la adopción de impuestos directos sobre ingresos digitales exige capacidades administrativas y consensos internacionales que, en el contexto colombiano, refuerzan la pertinencia de un modelo híbrido y gradual, aspecto desarrollado en el siguiente numeral.

7.6. Valoración comparada y lecciones para el caso colombiano.

El análisis comparado de la tributación de la economía digital en Europa y América Latina permite identificar lecciones jurídicas relevantes para la implementación y consolidación del PES en Colombia, así como la definición de herramientas complementarias para garantizar la equidad y eficacia del sistema en el contexto de la economía digital.

Las experiencias latinoamericanas como Argentina y Chile muestran que la tributación de carácter indirecto mediante el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y mecanismos de retención en la fuente para servicios digitales ha permitido asegurar el recaudo frente a proveedores sin presencia física (internacionales).

La utilización de intermediarios financieros y esquemas de registros reducen los costos de fiscalización y permiten una captación temprana de recursos sin necesidad de alterar los criterios tradicionales de sujeción al impuesto sobre la renta.

Para Colombia, estas prácticas refuerzan la conveniencia de articular la PES con mecanismos automáticos de recaudo, especialmente mediante retenciones sobre pagos digitales, como complemento a la tributación directa de la renta digital; esto es relevante en un contexto de capacidades de control transfronterizo y de identificación de sujetos no residentes, que siguen

siendo limitadas, tal como se evidenció en el análisis de los desafíos administrativos y tecnológicos del régimen vigente.

El contraste con las experiencias europeas permite advertir que la adopción de impuestos sobre servicios digitales (DST) aunque generan recaudos directos, se encuentran condicionadas a altas capacidades administrativas, existencia de umbrales elevados y a la disposición de estados para asumir tensiones internacionales y riesgos de doble imposición.

El carácter transitorio de estos impuestos, reiteradamente señalado en el marco Plan BEPS 2.0 de la OCDE, muestra que se tratan de soluciones provisionales, cuya replicabilidad en contextos como el colombiano resulta limitada.

Desde esta perspectiva, el análisis comparado confirma que la PES colombiana se aproxima en mayor medida al enfoque latinoamericano, en cuanto reconoce la necesidad de gravar la renta digital sin presencia física, pero requiere ser complementada con instrumentos indirectos y mecanismos de control eficaces; la experiencia internacional sugiere que la equidad tributaria no depende de manera exclusiva de la creación de nuevos nexos de sujeción, sino de la integración coherente entre normas sustantivas, mecanismos de recaudo y capacidades institucionales (OCDE, 2020).

Finalmente, una lección transversal del análisis comparado, se centra en la importancia del fortalecimiento tecnológico y de la cooperación internacional; la implementación efectiva del PES y de cualquier esquema de tributación digital exige que la administración tributaria cuente con herramientas de trazabilidad de pagos electrónicos, intercambio de información y analítica de datos, sin las cuales las normas corren el riesgo de permanecer en un plano meramente declarativo (Bonilla Vásquez et al., 2023).

En consecuencia, el caso colombiano demanda un modelo híbrido y gradual, que articule la PES con mecanismos de retención, modernización administrativa y alineación con los estándares internacionales en evolución, como base para un sistema tributario mas justo y adaptado a la economía digital.

8. Capítulo 4

8.1. Propuestas para la adaptación del principio de residencia fiscal a la economía digital en Colombia

La economía digital, su crecimiento y los cambios que este contexto ha traído consigo, han puesto en evidencia la necesidad de adaptar el principio de residencia fiscal en Colombia a sus matices con el fin de garantizar una tributación de manera equitativa frente a los nuevos modelos de negocio basados en la desmaterialización de la actividad económica.

La residencia fiscal que tradicionalmente está vinculada a criterios físicos de localización de personas o empresas demuestra ser insuficiente ante operaciones digitales de carácter transfronterizo, lo que exige reformas normativas y administrativas en el país para evitar el debilitamiento de la base gravable y la elusión fiscal (OCDE, 2020).

8.1.1. Fortalecimiento del concepto de Presencia Económica Significativa (PES).

La primera propuesta que se considera necesaria implementar, se trata de fortalecer el concepto de Presencia Económica Significativa (PES) introducido por la Ley 2277 de 2022, debido a que actualmente permite gravar a no residentes sin Establecimiento Permanente (EP) pero cuando estos generan ingresos relevantes en el mercado colombiano.

Para optimizar su impacto, se recomienda entonces, evaluar en el mediano plazo, la suficiencia de los umbrales actualmente vigentes y transacciones, estableciendo criterios más claros de vinculación económica digital y armonizar la Presencia Económica Significativa (PES) con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), siguiendo el modelo de nexo económico propuesto en el Pilar 1 del Plan BEPS 2.0, conforme a los lineamientos internacionales

desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y los análisis técnicos sobre la implementación del régimen en Colombia (BDO Colombia, 2024; OCDE, 2020).

8.1.2. Introducción de retenciones en la fuente de manera automática a transacciones digitales.

Como segunda propuesta, se propone la introducción de retenciones en la fuente automáticas sobre pagos digitales realizados a proveedores extranjeros de servicios, teniendo como antecedente, la implementación de este mecanismo aplicado en Argentina y en Chile, lo que permitiría garantizar un recaudo inmediato, reducir la evasión fiscal y facilitar el control administrativo, trasladando parte de la carga tributaria a intermediarios financieros y plataformas de pago (García Bernal, 2019)

8.1.3. Modernización de la infraestructura tecnológica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Como tercera propuesta, se dispone la opción de modernizar la infraestructura tecnológica de la DIAN con el fin de fortalecer la trazabilidad de operaciones digitales y mejorar los mecanismos de control y fiscalización asociados a la Presencia Económica Significativa (PES).

En este sentido, el Plan Digital DIAN 2022-2025 prevé la implementación de herramientas de *big data* (análisis de datos), inteligencia artificial y cruce automático de información internacional orientadas a identificar a los contribuyentes que no son residentes, verificar el cumplimiento de la PES y fortalecer la fiscalización transfronteriza en el país; es por ello que la cooperación con plataformas digitales y la adhesión a acuerdos multilaterales de intercambio de información serán fundamentales para el éxito de esta estrategia (DIAN, 2022).

8.1.4. Creación de impuesto sobre Servicios Digitales (Digital Services Tax) en Colombia.

Finalmente, Colombia podría optar por la creación de un Impuesto sobre Servicios Digitales (DST) de manera transitoria, inspirado en la experiencia europea, con el fin de gravar los ingresos brutos de grandes multinacionales tecnológicas mientras se consolida un consenso internacional.

Este enfoque híbrido, basado en la coexistencia de la Presencia Económica Significativa (PES), las retenciones automáticas y los DST temporales, contribuirían a cerrar brechas de la elusión, alineando el sistema tributario colombiano con las mejores prácticas globales en economía digital, como se evidencia en la experiencia europea documentada por análisis especializados sobre la implementación y evolución de los impuestos sobre servicios digitales (Tax Foundation, 2026).

Las anteriores propuestas por cuanto la adaptación del principio de residencia fiscal a la economía digital en Colombia requiere una estrategia integral que combine reformas legales, medidas administrativas y cooperación internacional, con el objetivo de garantizar la equidad tributaria y la sostenibilidad fiscal en un entorno cada vez más digitalizado.

Ahora bien, desde lo anterior y con una perspectiva académica y de carácter transitorio, para la completitud de este apartado, un eventual impuesto sobre servicios digitales (DST) podría estructurarse a modo referencial, sobre los siguientes elementos mínimos:

- (i) Como sujetos pasivos: Las grandes empresas multinacionales no residentes que presten servicios digitales a usuarios ubicados en Colombia.
- (ii) Como hecho generador: La obtención de ingresos derivados de servicios de publicidad digital, intermediación en plataformas electrónicas, transmisión o explotación de datos y provisión de contenidos digitales.

- (iii) Como base gravable: Los ingresos brutos atribuibles a usuarios localizados en el territorio colombiano.
- (iv) Como tasa: Una tasa moderada del rango del 2% al 3% alineada con las experiencias europeas.

Elementos condicionados a la consolidación de un consenso multilateral en el marco del Plan BEPS 2.0 de la OCDE (OCDE, 2020).

Esta posibilidad se plantea únicamente con carácter exploratorio y transitorio, sin constituir la propuesta central de este capítulo.

8.2. Análisis de las propuestas de la OCDE y el plan BEPS 2.0

La OCDE ha liderado en los últimos 10 años, la discusión a nivel global sobre la tributación en materia de economía digital, sobre todo a través del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).

La primera fase del Plan BEPS desarrollada entre los años de 2013 a 2015 identificó las debilidades de los sistemas tributarios internacionales diseñados para una economía física, lo que permitía que empresas de naturaleza multinacional digital generaran ingresos en mercados donde no tenían presencia física, minimizando su carga tributaria mediante estructuras de la elusión fiscal y generaran una desventaja en el recaudo de los países y un desequilibrio tributario entre los contribuyentes de los impuestos cuya residencia es de orden nacional (OCDE, 2015).

El Plan BEPS 2.0, lanzado en 2019, introduce consigo un enfoque más concreto para la economía digital, estructurándose en dos pilares: El Pilar 1 propone un nuevo criterio de nexo económico y reglas de atribución de beneficios para que empresas multinacionales en el sector digital, haciendo que estas tributen en los países donde generan sus ingresos significativos

mediante la interacción con usuarios y aún sin presencia física; es por ello que con este cambio se tiene el objetivo de romper con la noción tradicional de EP, avanzando hacia un principio de territorialidad digital (OCDE, 2020).

Ahora, frente a el Pilar dos, el Marco Inclusivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el G20 estableció un impuesto mínimo global del 15 % sobre las ganancias de grupos multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros anuales, con el fin de desincentivar la deslocalización de utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación; esta medida tiene por objetivo reducir la competencia fiscal nociva y garantizar que las empresas contribuyan equitativamente a los países donde desarrollan sus operaciones económicas, incluyendo aquellas totalmente digitalizadas (OCDE, 2021).

En Colombia, la adopción de las recomendaciones del Plan BEPS 2.0 ofrece varias oportunidades estratégicas: 1. la implementación de la Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022 está alineada con el espíritu del Pilar 1, al introducir un nexo basado en ingresos y usuarios digitales, sin embargo, su equidad dependerá de la armonización con acuerdos multilaterales para evitar la doble imposición y para acceder al intercambio internacional de información tributaria.

Por tanto, el Pilar 2 representa una oportunidad para gravar utilidades de multinacionales que operan desde jurisdicciones de baja imposición, siempre que Colombia adopte mecanismos de implementación coordinada con otras jurisdicciones. Esto implicaría ajustar el Estatuto Tributario para permitir la imposición complementaria sobre utilidades subrayadas, fortaleciendo la recaudación y la equidad fiscal (BDO Colombia, 2024).

En resumen, las propuestas de la OCDE y el Plan BEPS 2.0 constituyen una ruta para la modernización del sistema tributario internacional, en la cual Colombia ha dado pasos iniciales

con la PES, pero aún requiere profundizar en cooperación internacional y ajustes normativos para materializar los beneficios de estos estándares globales.

8.3. Viabilidad de la retención en la fuente sobre servicios digitales en Colombia.

Una de las estrategias viabilizadas ante la prestación de servicios digitales, que permita el recaudo con inmediatez en el contexto de la economía digital, frente a no residentes o multinacionales está dirigida a la implementación de la retención en la fuente, pues la implementación de estos mecanismos permite que como agentes de retención actúen intermediarios financieros o los usuarios residentes en Colombia, asegurándose así de que una porción del impuesto se recaude al momento del pago, incluso si la empresa prestadora del servicio no tiene presencia física en el país, como ha sido analizado en la literatura comparada sobre tributación digital (García Bernal, 2019).

La viabilidad y los beneficios de la incorporación de este modelo en Colombia encuentran su origen en experiencias de incorporación en América Latina, frente a países como Argentina, Chile y México:

La experiencia argentina constituye un referente relevante, en la medida en que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) estableció desde el año 2018 un sistema de retención del IVA sobre servicios digitales transfronterizos, mediante el recaudo directo por las tarjetas de crédito y débito, lo que permitió simplificar la fiscalización y reducir la evasión tributaria (AFIP, 2018).

Por su parte, en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante la Ley 21.210 de 2020, implementó un sistema mixto que combina registro voluntario de plataformas extranjeras y

retención bancaria para aquellas que no se registren, logrando altos niveles de cumplimiento inicial (SII, s. f.).

En el caso mexicano, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) no solo gravar con IVA los servicios digitales, sino que también obliga a plataformas de intermediación como Uber o *Airbnb* a retener impuesto sobre la renta a los prestadores locales, generando un doble control fiscal (SAT, s. f.).

En el caso colombiano, la implementación de la Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022 constituye un primer paso hacia la tributación digital; sin embargo, pero su equidad depende de la autodeclaración de los contribuyentes extranjeros, lo que genera riesgos de incumplimiento ante la ausencia de mecanismos coercitivos transfronterizos.

Desde lo anterior, la retención en la fuente sobre pagos digitales surge como un complemento necesario, capaz de materializar la recaudación inmediata y reducir la dependencia de la declaración voluntaria, tal y como lo ha señalado la doctrina académica nacional (Bonilla Vásquez et al., 2023), no obstante, la viabilidad operativa de esta medida requiere ajustes normativos y tecnológicos.

En el plano legal, sería necesario modificar el Estatuto Tributario para designar agentes de retención claros, definir la base gravable (posiblemente sobre el valor total de la transacción) y establecer tasas razonables que no desincentiven el comercio electrónico.

Ahora bien, el plano operativo y tecnológico, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debería coordinarse con entidades financieras y pasarelas de pago para implementar sistemas de retención automática, acompañados de fiscalización basada en análisis de datos, conforme a los lineamientos de transformación digital y fortalecimiento tecnológico previstos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en su doctrina administrativa y en

su planificación estratégica en materia de tecnologías de la información (DIAN, 2023; DIAN, 2025).

En conclusión, la retención en la fuente sobre servicios digitales en Colombia es viable y recomendable como medida complementaria a la PES, siempre que se acompañe de regulación clara, cooperación financiera y herramientas tecnológicas robustas, pues este esquema híbrido permitiría mejorar el recaudo, fortalecer la equidad fiscal y alinear a Colombia con las mejores prácticas internacionales en materia de tributación de la economía digital.

8.4. Propuesta de modificación del artículo 24 del Estatuto Tributario.

8.4.1. Texto vigente del artículo 24 del Estatuto Tributario.

El artículo 24 del Estatuto Tributario colombiano establece los criterios para determinar la fuente cuando una renta se considera de fuente nacional, siendo dicho criterio importante para definir la sujeción al impuesto sobre la renta de los contribuyentes no residentes y entidades no domiciliadas en el país.

El artículo 24 dispone lo que se entiende por rentas de fuente nacional obtenidas por actividades realizadas dentro del país, así como las provenientes de explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del territorio nacional.

De manera complementaria, el Estatuto Tributario define supuesto específicos de renta de fuente nacional asociadas a servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, inclusive cuando estos se prestan desde el exterior y siempre que exista una vinculación suficiente con el territorio colombiano.

Sin embargo, el texto vigente no contempla de forma expresa las rentas derivadas de servicios digitales desmaterializados, tales como publicidad en línea, intermediación de

plataformas digitales, transmisión de datos de usuarios o provisión de servicios automatizados en la nube, cuando estos son prestados desde el exterior a usuarios ubicados en Colombia.

Esta omisión normativa genera incertidumbre jurídica frente a la tributación de empresas no residentes que, sin configurar Establecimiento Permanente, explotan de manera sistemática y significativa el mercado colombiano a través de medios digitales, situación ampliamente documentada por la doctrina y organismos internacionales (OCDE, 2020; Bonilla Vásquez et al., 2023).

8.4.2. Propuesta de adición de un numeral al artículo 24 del Estatuto Tributario y comparación normativa.

Con el fin de adaptar el concepto de fuente a las realidades de la economía digital, fortaleciendo la coherencia con el régimen de Presencia Económica Significa (PES) dispuesto en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, se propone adicionar un numeral específico al artículo 24 de dicha normativa, sin modificar su estructura general ni desnaturalizar los criterios tradicionales de fuente, a partir de los desafíos que plantea la economía digital para la determinación de la fuente de los ingresos y las limitaciones del texto.

Con el propósito de evidenciar la propuesta formulada y a fin de exponer la propuesta de adición de un nuevo numeral del artículo 24 del Estatuto Tributario, se presenta la siguiente Tabla comparativa, que distingue de manera clara entre:

- (i) El texto vigente que se mantiene sin modificación.
- (ii) El numeral adicional propuesto.

Tabla 6. *Comparación normativa del artículo 24 del Estatuto Tributario.*

Elemento del artículo 24 E.T.	Texto vigente (sin modificación)	Propuesta desarrollada en la investigación
Encabezado del artículo	ARTÍCULO 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.	Sin modificación. El encabezado y la definición general de ingresos de fuente nacional se mantienen íntegramente.
Regla general de fuente	También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.	Sin modificación. Se conserva el criterio territorial tradicional.
Estructura del artículo	Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)	Sin modificación. Se mantiene el carácter enunciativo del listado.
Numeral 17 (vigente)	17. Los ingresos provenientes de la venta de bienes y/o prestación de servicios realizada por personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia, a favor de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, de conformidad con el artículo 20-3 del Estatuto Tributario.	Sin modificación. El numeral 17 se conserva como conexión expresa entre la fuente y la Presencia Económica Significativa (PES).
Nuevo numeral (propuesto)	No existe una disposición expresa que precise el criterio de fuente aplicable a los servicios digitales desmaterializados.	18. (Nuevo – propuesto). Se considerarán ingresos de fuente nacional los derivados de la prestación de servicios digitales, de la intermediación a través de plataformas electrónicas, de la provisión de contenidos digitales, de servicios automatizados, de computación en la nube o de la explotación económica de datos de usuarios, cuando dichos servicios o contenidos sean utilizados, consumidos o explotados económicamente de manera deliberada por clientes o usuarios ubicados en el territorio colombiano, con independencia del lugar donde se encuentre el prestador del servicio o se ejecute materialmente la actividad.

Nota: Esta tabla es de elaboración propia a partir del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, art. 24.

La tabla anterior permite observar con claridad que la propuesta desarrollada en esta investigación:

No modifica el encabezado del artículo 24, no redefine el concepto general de ingresos de fuente nacional, no elimina ni altera el numeral 17 relativo a la Presencia Económica Significativa, y se limita exclusivamente a la adición del numeral, orientado a precisar el tratamiento de los ingresos derivados de servicios digitales desmaterializados.

Desde esta perspectiva, la adición propuesta, cumple con una función aclaratoria y complementaria, en la medida en que evita interpretaciones extensivas del concepto de prestación de servicios dentro del territorio y dota de mayor seguridad jurídica a la aplicación del artículo 24 y del artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

La propuesta de modificación de este artículo busca adaptar la normativa a los desafíos de la economía digital, incorporando un criterio de fuente ampliado que permita gravar las rentas derivadas de servicios digitales prestados por no residentes a usuarios en Colombia, sin que se requiera presencia física o Establecimiento Permanente.

Este enfoque se alinea con las recomendaciones del Pilar 1 del Plan BEPS 2.0, en la medida en que el Marco Inclusivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos han reconocido que el valor en la economía digital se produce principalmente por la interacción con los usuarios y la explotación de datos en los mercados de destino (OCDE, 2020).

No obstante, la implementación de la modificación propuesta al artículo 24 del Estatuto Tributario, debe ir acompañada de ajustes reglamentarios y tecnológicos que permitan su aplicación efectiva, en particular mediante la definición de obligaciones de reporte para intermediarios financieros y pasarelas de pago, así como también, se requiere del fortalecimiento de mecanismos de coordinación internacional orientados a prevenir escenarios de doble imposición, conforme a los lineamientos internacionales desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2020).

En este escenario, la participación de Colombia resulta clave frente a los instrumentos multilaterales de la OCDE para armonizar la tributación de la economía digital y garantizar así la seguridad de los contribuyentes extranjeros en los contextos de la creciente interconexión económica (Bonilla Vasquez et al., 2023)

Finalmente, esta adecuación permitiría alinear la legislación colombiana con estándares internacionales, como los aplicados en Chile y México, donde la fuente se define con base en el consumo digital en el territorio nacional.

En el caso chileno, el Servicio de Impuesto Internos (SII), ha desarrollado un esquema de tributación digital basado en el destino de consumo, mientras que en México, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha implementado mecanismos similares mediante obligaciones de registro, retención y reporte aplicables a plataformas digitales extranjeras (SII, s. f.; SAT, s. f.), cerrando así vacíos normativos en cuando la determinación de la fuente de los ingresos digitales, asegurando que la rentabilidad de los contribuyentes contribuya al sistema tributario, sin desincentivar la innovación tecnológica ni afectar el desarrollo del comercio electrónico.

8.4.3. Compatibilidad de la adición propuesta con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)

La propuesta de adición de un numeral al artículo 24 del Estatuto Tributario de Colombia, debe analizarse a la luz de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos, en la medida en que estos instrumentos son concebidos como límites jurídicos a la potestad tributaria interna y continúan desarrollándose en su mayoría sobre los criterios tradicionales de residencia fiscal y Establecimiento Permanente (EP) con el fin de atribuir derechos de imposición sobre las rentas empresariales.

Ante el derecho tributario internacional convencional, los CDI fundamentados en el modelo de convenio de la OCDE atribuyen como regla general, la potestad de gravar las rentas empresariales al Estado de residencia, salvo que el contribuyente no residente opere en el estado de la fuente mediante un Establecimiento Permanente, conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 7 del modelo de convenio (OCDE, 2017).

Se tiene que la mera ampliación del concepto de fuente en la legislación interna no podría por sí sola, desplazar la aplicación preferente de los tratados internacionales, de conformidad con lo previsto ante el principio de jerarquía normativa, y lo que dispone el artículo 96 de la Constitución Política de Colombia.

Bajo ese Marco, la edición propuesta en el artículo 24 del estatuto tributario, no desconoce, ni sustituye el régimen convencional vigente, sino que opera como una precisión del alcance interno del concepto de fuente, mediante el cual su aplicación práctica debe de diferenciarse, según la existencia o no de un CDI aplicable al contribuyente no residente.

Éstos dos son escenarios jurídicamente relevantes:

Primero, cuando el contribuyente no residente sea residente fiscal de un Estado con el cual Colombia no tenga suscrito un CDI vigente:

La adición del numeral diseñado, se propone permitir calificar como ingresos de fuente nacional, aquellos que se derivan de servicios digitales desmaterializados utilizados o explotados económicamente en el territorio colombiano, lo que permite habilitar así la aplicación del impuesto sobre la renta conforme al régimen interno, en armonía con la Presencia Económica Significativa (PES) prevista en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

Segundo, cuando el contribuyente sea residente fiscal de un Estado con el cual Colombia tenga un CDI vigente:

Acá la potestad tributaria interna continuaría condicionada a la configuración de un Establecimiento Permanente (EP) de manera que la aplicación de un nuevo numeral debería interpretarse de forma subordinada al tratado internacional, evitando así escenarios de doble imposición jurídica.

En este segundo escenario, la edición propuesta no crea una habilitación autónoma para gravar rentas empresariales en ausencia de EP, sino que refuerza la coherencia del ordenamiento interno, sin afectar la primacía normativa a los CDI.

El planteamiento de estos dos escenarios es consistente con la doctrina especializada, que reconoce que los estados pueden ajustar sus normas internas de fuente para responder a los desafíos de la economía digital, siempre que dichas modificaciones se apliquen de manera armónica y coherente con las obligaciones convencionales asumidas (Lang,2021; Ávila-Yonah,2009).

El modelo de Convenio a las Naciones Unidas, si bien otorga una mayor potestad tributaria del Estado de la fuente, no ha incorporado tampoco de manera expresa un criterio equivalente a la PES, lo que refuerza la necesidad de interpretar las reformas internas con cuidado frente al derecho convencional vigente (ONU, 2021).

Ahora, desde la perspectiva sistemática que se tiene con la propuesta desarrollada, la idea es que se alinee con el enfoque gradual y transitorio promovido por la OCDE en el marco del Plan BEPS 2.0, en particular respecto del Pilar 1, en cuanto reconoce que la atribución de derechos de imposición basado en el mercado y en la interacción con usuarios requieren, para su eficacia, de acuerdo multilaterales o de renegociación de los CDI existentes (OCDE, 2020).

Ahora mediante sale dicho consenso se consolida, la adición al artículo 24 cumple con una función aclaratoria y de armonización interna, sin desarticular el sistema convencional ni generar conflictos normativos insalvables.

En consecuencia, la compatibilidad de la propuesta con los CDI permite afirmar que la adición al artículo 24 del Estatuto Tributario no vulnera el derecho tributario internacional convencional, siempre que su aplicación se realice con sujeción a la primacía de los tratados vigentes y a las reglas de atribución de potestad tributaria tradicionales. De esta manera, con la propuesta de adición del numeral, se pretende cerrar vacíos normativos en la tributación de la economía digital, preservando así la seguridad jurídica, evitando la doble imposición y manteniendo la coherencia con el sistema tributario colombiano dentro del contexto de transición a la conexión económica.

8.5. ¿Es suficiente la Presencia Económica Significativa (PES), o es necesario complementarla con el concepto de Establecimiento Permanente (EP)?

La implementación de la Presencia Económica Significativa (PES) en Colombia a través de la Ley 2277 de 2022 representa un avance relevante frente a los escenarios y cambios derivados de la economía digital al permitir gravar las rentas obtenidas por personas no residentes y entidades no domiciliadas en el país, que interactúan de manera significativa con el mercado sin presencia física en Colombia.

Ante la existencia de un nuevo criterio de sujeción, surge la necesidad de evaluar si la PES es suficiente para garantizar la tributación equitativa y coherente, o si, por el contrario, requiere complementar con el concepto tradicional de EP que continúa siendo característicos del derecho tributario internacional convencional.

Desde una perspectiva dogmático-jurídica, la PES no sustituye al EP ni define sus elementos constitutivos, ya que tienen criterios de conexión distintos, pues mientras el EP responde a una lógica territorial y material basada en la presencia física, la PES opera bajo una lógica

funcional y económica centrada en la explotación del mercado a través de medios digitales (OCDE,2020; Bonilla Vásquez et al, 2023).

Con el fin de sistematizar los escenarios descritos u evaluar de manera comparada la suficiencia jurídica y operativa de la PES y el EP frente a los distintos modelos de negocio, se presenta a continuación una tabla comparativa, para identificar los alcances y limitaciones de cada figura como criterio sujeción tributaria:

Tabla 7. *Comparación de la suficiencia de la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP).*

Aspecto	PES (Colombia)	EP (Establecimiento Permanente)
Tipo de nexo	Económico-funcional, basado en la interacción deliberada con el mercado colombiano	Territorial-material, basado en presencia física u organizativa
Exigencia de presencia física	No requerida	Requerida
Aplicabilidad en economía digital	Alta, permite gravar empresas sin presencia física	Limitada, puede no capturar a quienes solo operan digitalmente
Cobertura frente a servicios desmaterializados	Amplía la base tributaria digital sin sostenibilidad de establecimiento.	Restictiva. Solo aplica en casos con presencia física o agencia establecida.
Reconocimiento en CDI vigentes	No incorporada expresamente	Sí incorporado
Riesgo de doble imposición	Controlable mediante coordinación normativa	Bajo, por respaldo convencional
Equidad en recolección	Fuerte en servicios digitales (ads, streaming, plataformas, etc.)	Débil en economías digitales puramente virtuales.
Complementariedad	Puede ser complementada, pero no reemplaza al EP en todos los casos	Es necesaria para traducir rentas digitales en fuentes físicas claras
Rol dentro del sistema tributario	Complementario	Estructural

Desde la presentación de la tabla de comparación, se permite afirmar que la PES, si bien constituye un instrumento importante para la tributación de la economía digital, no es suficiente por sí sola para cubrir la totalidad de los modelos de negocio de naturaleza transfronteriza, ya que su eficacia depende de la su complementariedad con el Establecimiento Permanente (EP), figura que al día de hoy tiene plena vigencia jurídica, especialmente en el marco de los CDI y del derecho tributario internacional convencional (OCDE, 2017; ONU, 2021)

Ni la Presencia Economica Significativa (PES) ni el Establecimiento Permanente (EP), resultan suficientes por sí solos, para capturar la totalidad de manifestaciones de capacidad contributiva derivadas de la economía digital, pues mientras la PES amplía el alcance de tributación en los modelos de negocio desmaterializados, el EP continúa siendo indispensable para la seguridad jurídica y la coherencia con el derecho tributario internacional convencional, lo que deja en evidencia la necesidad de la creación de un modelo híbrido de aplicación coordinada.

8.6. Aplicación del modelo híbrido: Integración de la Presencia Económica Significativa (PES) y Establecimiento Permanente (EP).

De la evaluación desarrollada en el numeral 8.5, se concluyó que la Presencia Económica Significativa y el Establecimiento Permanente cumplen funciones distintas y complementarias dentro del sistema tributario colombiano, dando paso a la necesidad de un modelo híbrido de aplicación coordinada.

Así, el modelo híbrido propuesto no apunta a la creación de una nueva figura tributaria, sino a la articulación operativa de los criterios ya existentes, mediante reglas claras de aplicación secuencial y de prevalencia, que permitan determinar de manera ordenada el criterio de sujeción que se debe aplicar en cada escenario concreto.

Los siguientes escenarios jurídicos y operativos permiten delimitar el ámbito de aplicación de cada figura y evitar riesgos de doble imposición, en caso de su subsistencia o aplicación híbrida:

8.6.1. *Escenario 1. Configuración del Establecimiento Permanente sin Presencia Económica Significativa:*

En aquellos casos en los que un no residente cuente con un lugar fijo de negocios, infraestructura, material o un agente dependiente de Colombia, conforme a lo dispuesto en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario y en los convenios para evitar la doble imposición, se configurará un Establecimiento Permanente.

En este supuesto del escenario 1, la tributación se rige exclusivamente por las reglas tradicionales aplicables al Establecimiento Permanente, incluyendo la atribución de beneficios y la determinación de la renta neta atribuible a cada actividad desarrollada dentro del país. la PES no resulta aplicable, por cuanto la capacidad contributiva se encuentra plenamente capturada por el criterio físico y territorial (OCDE, 2017)

8.6.2. *Escenario 2. Configuración de Presencia Económica Significativa sin Establecimiento Permanente:*

Cuando el residente no cuente con presencia física en el territorio colombiano, ni tampoco configure Establecimiento Permanente (EP) conforme a la normativa interna o convencional, pero este cumpla los requisitos cuantitativos y cualitativos determinados en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, se configurará la PES.

En este escenario, la Presencia Económica Significativa actúa como un criterio autónomo de sujeción, permitiendo gravar los ingresos provenientes de la explotación del mercado

colombiano mediante servicios digitales desmaterializados, sin exigir infraestructura local; en este evento la PES resulta necesaria para cerrar espacios de no imposición en el que el EP tradicional no logra capturar.

8.6.3. Escenario 3. Configuración simultánea de Presencia Económica Significativa y Establecimiento Permanente:

Cuando concurren la Presencia Económica Significativa (PES) y el Establecimiento Permanente (EP), por ejemplo, donde una empresa digital cuente con infraestructura física mínima en el país y al mismo tiempo explote de manera significativa el mercado colombiano a través de plataformas digitales, se impone una regla de prevalencia a favor del EP. En este caso, el contribuyente debe regirse por el EP, con el fin de evitar una doble imposición interna y preservar la coherencia en el sistema tributario (OCDE, 2017; ONU, 2021).

En estos escenarios, la PES funciona como un criterio residual, inaplicable cuando la capacidad contributiva ya ha sido capturada por la presencia física del contribuyente.

Esta regla permite evitar la doble imposición interna y preservar la coherencia del sistema tributario de manera que se rija por normas aplicables al EP, mientras que la PES actúa como criterio excluido en presencia de un nexo físico y territorial suficiente.

8.6.4. Coordinación del modelo híbrido con la fuente y los mecanismos de recaudo

La aplicación del modelo híbrido se refuerza mediante la modificación propuesta al artículo 24 del Estatuto Tributario, que permite articular el concepto de fuente con la Presencia Económica Significativa (PES), así como los mecanismos de retención en la fuente sobre pagos digitales.

Esta coordinación resulta esencial para garantizar la materialización efectiva del recaudo y reducir así la dependencia de la autodeclaración de los contribuyentes no residentes (OCDE, 2020).

En los casos en los cuales el contribuyente sea residente fiscal de un Estado en el cual Colombia tenga un CDI vigente, la aplicación del modelo híbrido deberá interpretarse de manera armónica con el tratado correspondiente, reconociendo la primacía del EP y limitando la aplicación de la PES a los supuestos no cubiertos por el derecho convencional (OCDE, 2017; ONU, 2021).

En conjunto, el modelo híbrido de PES + EP, permite integrar la innovación de la PES con la estabilidad jurídica del EP, configurando así una solución equilibrada y direccionada a la equidad tributaria, ampliando la base gravable y preservando la coherencia del sistema tributario colombiano ante los desafíos de la economía digital.

Este esquema puede estructurarse en tres niveles de tributación coordinada, de conformidad con los escenarios de interacción entre EP y PES, descritos en el numeral anterior:

1. Aplicación de la PES como criterio primario de sujeción para empresas digitales puras, tales como plataformas de streaming, publicidad digital y servicios en la nube, que generan ingresos significativos en Colombia sin presencia física.
2. Mantenimiento del EP tradicional, regulado en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, para empresas extranjeras con oficinas, representantes o infraestructura local, asegurando la compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición.
3. Implementación de mecanismos de retención en la fuente y trazabilidad digital, donde entidades financieras, pasarelas de pago y marketplaces actúen como agentes de recaudo, reduciendo la dependencia de la autodeclaración de no residentes y garantizando una captación eficiente de ingresos (García Bernal, 2019).

Este modelo híbrido presenta múltiples ventajas estratégicas para el sistema tributario colombiano, ya que primero, maximiza la cobertura fiscal, al gravar tanto las rentas físicas como las digitales, sin vulnerar los acuerdos internacionales vigentes y segundo, mejora la equidad tributaria, al asegurar que empresas globales que se benefician del mercado colombiano contribuyan proporcionalmente, nivelando la competencia frente a operadores locales; finalmente, reduce riesgos de evasión y elusión al combinar normas sustantivas (PES y EP) con mecanismos de recaudo automático, fortaleciendo la capacidad administrativa de la DIAN (Bonilla Vásquez et al., 2023).

Administrativamente, se debe invertir en tecnologías de fiscalización digital, promover la adhesión de Colombia a los instrumentos multilaterales de la OCDE y fortalecer la cooperación internacional para intercambio de información y control de operaciones transfronterizas (OCDE, 2020).

Se concluye entonces que la integración de la PES y el EP en un modelo híbrido representa la estrategia más equitativa para la tributación digital en Colombia, al combinar innovación y seguridad jurídica, aumentar la recaudación y garantizar una competencia equitativa en un mercado cada vez más globalizado.

8.7. Síntesis final de las propuestas formuladas.

La Presencia Económica Significativa (PES) es, sin duda, un instrumento que marca un cambio de paradigma en la tributación colombiana, pues reconoce que en la economía digital el valor puede generarse sin un anclaje físico en el territorio; no obstante, su equidad real no depende solo de su diseño legal, sino de su capacidad para integrarse con otros mecanismos que permitan identificar, gravar y fiscalizar de manera certera las operaciones digitales transfronterizas.

Limitar la política tributaria digital a la PES implicaría asumir que todos los modelos de negocio digitales responden a la misma lógica, lo cual es inexacto; mientras algunas plataformas pueden ser gravadas bajo criterios de interacción económica, otras requieren la aplicación del concepto de Establecimiento Permanente (EP) para capturar ingresos vinculados a infraestructura local, agentes dependientes o actividades mixtas.

En consecuencia, se considera que, en Colombia se debería transitar hacia un modelo de dualidad funcional: la PES como herramienta de alcance para el universo digital puro y el EP como ancla para escenarios en los que exista una conexión física o representativa; este esquema no solo ampliaría la base gravable y reduciría las brechas de la elusión, sino que ofrecería seguridad jurídica a inversionistas y administración tributaria, armonizando las obligaciones locales con compromisos internacionales.

En un escenario global de alta competencia fiscal, la fortaleza de la tributación digital en Colombia no estará en elegir entre PES o EP, sino en articularlos inteligentemente para que cada uno cubra las zonas grises que el otro deja expuestas.

9. Conclusiones y Recomendaciones.

La presente investigación permite concluir que la economía digital ha transformado profundamente las dinámicas tributarias tradicionales, desafiando los criterios clásicos de residencia fiscal y Establecimiento permanente (EP).

En el caso colombiano, la incorporación de la Presencia Económica Significativa (PES) mediante la Ley 2277 de 2022 representa un avance relevante, en la adaptación del sistema fiscal a los desafíos de la economía digital, pues permite gravar rentas generadas por empresas extranjeras que interactúan con usuarios locales sin presencia física, sin embargo, la PES por sí sola resulta insuficiente para garantizar una recaudación equitativa, sostenible y coherente debido a las limitaciones en la fiscalización internacional y la dependencia de la autodeclaración de contribuyentes no residentes.

En efecto, el análisis dogmático y comparado con Europa y América Latina demuestra que la combinación de mecanismos como impuestos a servicios digitales, retenciones en la fuente y registros simplificados para plataformas extranjeras incrementa significativamente la equidad recaudatoria y reduce los riesgos de elusión fiscal, igualmente que la PES no sustituye ni desplaza al Establecimiento Permanente (EP), pues esta figura continúa siendo estructural en el derecho tributario internacional convencional y en los CDI.

Asimismo, se concluye que Colombia necesita un modelo híbrido y coordinado que integre la PES con el EP, complementado por retenciones automáticas y normas claras de fuente nacional, para lograr una tributación más equitativa que nivele la competencia entre operadores nacionales y extranjeros, para obtener seguridad jurídica y evitar riesgos de doble imposición interna.

La integración del modelo híbrido debe ser una estrategia que debe ir acompañada de una modernización tecnológica de la DIAN y de cooperación internacional, siguiendo las

recomendaciones del Plan BEPS 2.0 de la OCDE, con miras a evitar doble imposición y conflictos fiscales transfronterizos.

En dicho modelo híbrido, el EP debe prevalecer cuando se configure conforme a la normativa interna o convencional, mientras que la PES debe operar únicamente en ausencia de aquel, como mecanismo de cierre frente a escenarios de no imposición.

El estudio también permitió establecer que la precisión del concepto de fuente, a través de la adición de un numeral al artículo 24 del Estatuto Tributario, constituye un elemento clave para la eficacia del régimen de tributación digital, pues esta propuesta de modificación fortalece la coherencia del sistema al articular la PES con el impuesto sobre la renta y con los mecanismos de recaudo indirecto, sin desconocer la primacía de los CDI ni alterar la estructura tradicional del impuesto.

Finalmente, se concluye que la efectividad del régimen de tributación de la economía digital en Colombia no depende exclusivamente de la creación de nuevos criterios de sujeción, sino de la integración coherente entre normas sustantivas, mecanismos de recaudo y capacidades institucionales.

Desde lo anterior, la modernización tecnológica de la administración tributaria, la cooperación internacional y la alineación con los estándares multilaterales en evolución, resultan determinantes para garantizar la equidad tributaria y la sostenibilidad fiscal en un entorno económico crecientemente digitalizado.

9.1. Recomendaciones

A partir de las conclusiones, se proponen las siguientes recomendaciones estratégicas para mejorar la tributación de la economía digital en Colombia:

1. Fortalecer la aplicación coordinada entre la PES y el EP, mediante lineamientos claros que definan la prevalencia del Establecimiento Permanente cuando este se configure y se le de carácter residual a la Presencia Económica Significativa en ausencia de aquel.
2. Adoptar la modificación propuesta al artículo 24 del Estatuto Tributario, incorporando el numeral que determine de manera expresa los ingresos derivados de servicios digitales como rentas de fuente nacional, con el fin de dar mayor seguridad jurídica a la tributación de la economía digital, facilitando aplicar mecanismos de recaudo.
3. Introducir un mecanismo de retención en la fuente sobre servicios digitales, designando a entidades financieras y pasarelas de pago como agentes de retención, siguiendo modelos exitosos de Argentina y Chile, reduciendo así la dependencia de la autodeclaración de los contribuyentes no residentes.
4. Mantener el concepto de Establecimiento Permanente (EP) y combinarlo con la PES en un modelo híbrido, asegurando cobertura integral y compatibilidad internacional.
5. Modernizar la infraestructura tecnológica de la DIAN, mediante herramientas de big data, inteligencia artificial y trazabilidad de pagos electrónicos, que permitan fiscalizar operaciones transfronterizas con mayor equidad.
6. Fortalecer la cooperación internacional, mediante intercambio automático de información tributaria y adhesión a instrumentos multilaterales de la OCDE, para combatir la evasión y la elusión fiscal global, evitando la doble imposición y garantizando la seguridad jurídica de los contribuyentes extranjeros.

La implementación gradual de estas recomendaciones permitiría a Colombia adaptar su sistema tributario a la nueva realidad digital, asegurando una tributación equitativa y sostenible, sin frenar la innovación tecnológica ni el crecimiento del comercio electrónico.

10. Cronograma

Tabla 8. *Cronograma de actividades para el desarrollo de la investigación meses del año 2025-2026.*

[illegible]

ACTIVIDADES	MESES 2025-2026																																															
	Febrero				Marzo				Mayo				Julio				Agosto				Septiembre				Octubre				Noviembre				Enero				Febrero				Abril				Mayo			
	Semana				Semana				semana				semana				semana				semana				semana				semana				semana				semana				semana				semana			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	1	2	3	4	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
desarrollo de la tesis a director.																																																
Aprobación de la tesis completa.																																																
Envío de la tesis completa a dirección de maestría.																																																
Concepto de evaluadores.																																																
Envío de correcciones.																																																
Sustentación final																																																

Nota: el uso de los colores para distinguir de un período a otro y señalar las semanas.

11. Presupuesto

11.1. Presupuesto, financiación y recursos

11.1.1. Recursos.

11.1.2. Recursos humanos

Investigador principal (estudiante de maestría): Dedicación de 20 horas semanales durante 12 meses

Director de tesis: Asesorías académicas según programa de la universidad

Asesor metodológico: Consultas programadas según necesidad

11.1.3. Recursos tecnológicos y materiales

Computador personal con acceso a internet

Software de procesamiento de texto y análisis de datos

Dispositivo de almacenamiento externo para respaldo de información

Material de oficina básico

11.1.4. Impresiones y fotocopias de material bibliográfico

11.1.5. Recursos bibliográficos

Acceso a bases de datos jurídicas especializadas (proporcionadas por la universidad)

Libros especializados en derecho tributario y economía digital

Suscripción a revistas académicas relevantes

Material normativo y jurisprudencial.

11.1.6. Gastos administrativos

Transporte para reuniones académicas y asesoría.

Gastos de impresión y empastado del documento final

Costos de certificaciones o documentos requeridos

11.1.2. Financiación

Recursos propios del investigador

Apoyo institucional de la universidad (acceso a bases de datos, biblioteca, asesorías)

11.1.3. Presupuesto

Tabla 9. Presupuesto

Concepto	Valor Estimado (COP)
Material bibliográfico especializado	\$1,500,000
Recursos tecnológicos y materiales	\$800,000
Gastos administrativos	\$700,000
Imprevistos (10%)	\$300,000
Total	\$3,300,000

Nota: este presupuesto será financiado con recursos propios del investigador. Los recursos institucionales como bases de datos, biblioteca y asesorías académicas están cubiertos por la matrícula del programa de maestría.

Referencias

- Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). (2018). Resolución General 4240. Impuesto al Valor Agregado. Ley N° 27.430. Servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior. Ingreso del gravamen. Formas, plazos y condiciones. Boletín oficial de la República Argentina.
<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/183569/20180514>
- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales.
<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina37294.pdf>
- Ámbito Jurídico. (2024, 14 de noviembre). *Tributación por PES en Colombia: Guía completa*.
<https://www.ambitojuridico.com/noticias/blog-contable-yo-tributario/tributario-y-contable/tributacion-por-pes-en-colombia-guia>
- Arciniegas Perea, M. (2024). *Consideraciones prácticas de la presencia económica significativa (PES) en la tributación colombiana: aproximaciones teóricas y modelos casuísticos*. [Tesis de Maestría, Universidad del Externado de Colombia].
<https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/7e41fbca-18ca-4345-8b37-62b7b4452cb9/content>
- Ashley, S. (2015, 4 de octubre). *Pascal Saint Amans pre-empts criticism of final OECD BEPS guidance*. *International Tax Review*.
<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycqluw5r7t/pascal-saint-amans-pre-empts-criticism-of-final-oecd-beps-guidance>
- Atienza, M. (2005). *Las razones del Derecho: teorías de la argumentación jurídica* (2ª. reimpresión). Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de

- México. https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/obrasjuridicas/oj_20151108_01.pdf
- Avi-Yonah, R. S. (2009). *International tax as international law: An analysis of the international tax regime*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511511318>
- Báez Moreno, A., & Brauner, Y. (2019). Taxing the digital economy post-BEPS... seriously. *Columbia Journal of Transnational Law*, 59, 1-50. <https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/890/>
- BBVA (2015). *Situación economía digital*. https://www.bbvaresearch.com/wp-content/uploads/2015/08/Situacion_Economia_digital_jul-ago15.pdf
- BDO Colombia. (2024). *La tributación por presencia económica significativa en Colombia*. BDO Colombia. <https://www.bdo.com.co/es-co/publicaciones/boletines-tax/la-tributacion-por-presencia-economica-significativa-en-colombia>
- Bonilla Vásquez, L. A., Quiñones Barreiro, A., y Buitrago Ibarra, J. A. (2023,). *Economía Digital y Tributación en Colombia, Retos y Oportunidades* [Tesis de especialización]. Corporación Universitaria Minuto de Dios. <https://repository.uniminuto.edu/items/e3195c49-a92a-4961-aeb6-5077b59ab03a>
- Cámara Colombiana de Comercio Electrónico (CCCE). (2025). *Informe de Cierre del comportamiento del comercio electrónico en Colombia durante 2024*. <https://ccce.org.co/noticias/informe-de-cierre-del-comportamiento-del-comercio-electronico-en-colombia-durante-2024/>
- Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica. [CELAG]. (2020, 1 de mayo). *Análisis del impuesto gafa (Google, Apple, Facebook y Amazon) en América Latina*. <https://www.celag.org/el-impuesto-gafa-en-america-latina/>.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2021). *Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina*. [Documento de trabajo].

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT_01_2021_pelaez.pdf

Christians, A. (2021). *Taxing the digital economy: Theory and practice*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/9781108750691>

Colorado, J. C. (2024, 17 de diciembre). *Mercado Libre, Amazon y AliExpress, plataformas líderes del mercado de ecommerce*. *La República*. <https://www.larepublica.co/empresas/mercado-libre-amazon-y-aliexpress-plataformas-lideres-del-mercado-de-ecommerce-4022452>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2013). *La economía digital y sus implicaciones para la política fiscal*. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/36827-la-economia-digital-sus-implicaciones-la-politica-fiscal>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/ce419364-f83a-4ef3-a9dd-91c9c295b273/content>

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), (2019). *Digital economy report 2019: Value creation and capture*. <https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

Congreso de la República de Colombia. (1989, 30 de marzo). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Gestor Normativo – Función Pública. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Congreso de la República de Colombia. (2012, 26 de diciembre). Ley 1607 de 2012. Reforma tributaria. Gestor Normativo – Función Pública.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=50601>

Congreso de la República de Colombia. (2014, 23 de diciembre). Ley 1739 de 2014. Reforma tributaria. Gestor Normativo – Función Pública.

(<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=603>

Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). Ley 1819 de 2016. Reforma tributaria estructural. Gestor Normativo – Función Pública.

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

Congreso de la República de Colombia. (2018, 28 de diciembre). Ley 1943 de 2018. Ley de financiamiento. Sistema único de Información Normativa. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30036049>

Congreso de la República de Colombia. (2019, 27 de diciembre). Ley 2010 de 2019. Reforma tributaria. Gestor Normativo – Función Pública.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>

Congreso de la República de Colombia. (2022, 13 de diciembre). Ley 2277 de 2022. Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social. SUIN- Juriscol. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30046856>

Congreso Nacional de Chile. (2020, 24 de febrero). Ley 21.210 de 2021. Moderniza la legislación tributaria en Chile. BCN. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Consejo Privado de Competitividad. (2023). *Informe nacional de competitividad 2023 – 2024*.

Consejo Privado de Competitividad. <https://centrodepensamientodigital.org/wp-content/uploads/2023/12/Informe-Capitulo-Economia-digital-2023.pdf>

Corte Constitucional de Colombia. (2003, 12 de agosto). Sentencia C-690/03. Principio de residencia fiscal. Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-690-03.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2024, 15 de mayo). Sentencia C-488/24. Principio de residencia fiscal. Corte Constitucional.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2024/c-488-24.htm>

Devereux, M. P., y Vella, J. (2017). *Implications of digitalization for international corporate tax reform*. Oxford University Centre for Business Taxation.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2022, 21 de enero). Plan Digital DIAN 2022-2025.

<https://www.dian.gov.co/dian/entidad/PlanEvalInstitucional/10.%20%20Plan%20Digital%202022.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2022, julio 12). *Oficio 905372 de 2022*. DIAN.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_905372_2022.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2022, septiembre 27). *Oficio 907160 de 2022*. DIAN.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_907160_2022.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023, 29 de mayo). Concepto 006363 – Adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta: Presencia Económica Significativa.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_6363_2023.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024, 17 de septiembre). *Respuesta a cuestionario – Proposición 62 de 2024. Radicado SISCO 7061 del 13/09/2024*. Secretaria de Senado. <http://www.secretariassenado.gov.co/cuatrenio-2022-2026/legislatura-2024-2025/respuestas-proposiciones-de-control-politico-1/respuestas-proposicion-62/14753-rta-006-traslado/file>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025). *Plan Estratégico de Tecnologías de la Información (PETI) 2025*. <https://www.dian.gov.co/dian/entidad/PlanEvalInstitucional/10-Plan-Estrategico-de-Tecnologias-de-la-Informacion-PETI-2025.pdf>

Forvis Mazars Colombia. (2017, 2 de diciembre). *Retos de la tributación indirecta en la economía digital*. Forvis Mazars. <https://www.forvismazars.com/co/es/insights/nuestras-publicaciones/actualidad-juridica-y-tributaria/2017/retos-de-la-tributacion-indirecta-en-la-economia>

Gamboa Pérez, K. T. (2024). Tributación de las empresas que prestan publicidad en línea en Colombia: ¿Es este el momento de un impuesto digital? *Revista de Derecho Fiscal* 25, 101–134. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/9464>

García Bernal, N. (2019, agosto). *Impuesto a las plataformas digitales: Experiencia internacional (Asesoría Técnica Parlamentaria)*. Asesoría Técnica Parlamentaria, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/27629/1/BCN___Impuesto_a_las_plataformas_digitales_final_edPM.pdf

Avi-Yonah, R. S. (2014). *Hanging together: A multilateral approach to taxing multinationals*. University of Michigan Law School. <https://ssrn.com/abstract=2344760>

- Gómez, L. (2021). *Derecho tributario internacional colombiano: Principios y tendencias*. Editorial Temis.
- Grupo Banco Mundial (2023). *Economía digital para América Latina y el Caribe diagnóstico del país: Colombia*. <https://www.bancomundial.org/es/news/infographic/2023/09/07/digital-economy-for-latin-america-and-the-caribbean-de4lac-country-diagnostic-colombia>
- Hongler, P., y Pistone, P. (2015). *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*. SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591829
- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (INCP). (2020, 10 de enero). *Potestades tributarias en la economía digital*. INCP. <https://incp.org.co/publicaciones/infoincp-publicaciones/informacion-para-empresas/entorno/innovation/2020/01/potestades-tributarias-la-economia-digital>
- Jiménez Vargas, P. (2021). Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional. Universidad Internacional de la Rioja. Cuadernos de Derecho Transnacional, pp. 289-328. <https://doi.org/10.20318/cdt.2021.6258>
- La República. (2022, 17 de febrero). *Ventas de comercio electrónico en Colombia crecieron 40 % y llegaron a \$40 billones*. La República. <https://www.larepublica.co/empresas/las-ventas-de-ecommerce-en-colombia-crecieron-40-y-llegaron-a-40-billones-3305200>
- Lang, M. (2021). *Introduction to the law of double taxation conventions* (3.^a ed.). Linde International. https://shop.ibfd.org/sites/shop/files/2021-08/20_007_Introduction_Law_Double_Taxation_Conventions_3rd_edition_final_web.pdf

- Lofeudo, I. (2018, septiembre). *Los nuevos desafíos de la tributación en la economía digital. Simposio argentino de informática y derecho*.
<https://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/71855>
- Mesenbourg, T. L. (s.f). *Measuring the digital economy*. U.S. Census Bureau.
<https://www.census.gov/library/working-papers/2001/econ/mesenbourg-01.html>
- Ministerio de Hacienda de España. (2021). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)*. Gobierno de España Agencia Tributaria.
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas-otros-impuestos-tasas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales.html>
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022, agosto). *Exposición de motivos del proyecto de Ley 2277 de 2022*.
<https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/activos/documentos/EXPOSICION%20DE%20MOTIVOS%20REFORMA%20TRIBUTARIA-08-08-2022.pdf>
- Multivende. (2022, 15 de marzo). *eCommerce en Colombia: desafíos y perspectivas del sector*. Multivende Blog. <https://multivende.com/blog/ecommerce-en-colombia/>
- Organización de las Naciones Unidas (ONU), 2021. *United Nations model double taxation convention between developed and developing countries*. United Nations.
<https://www.un.org/development/desa/financing/publications/un-model-double-taxation-convention.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1 – Final report*. OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). *BEPS Project Explanatory Statement. 2015 Final Reports*.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2016/08/beps-project-explanatory-statement_g1g6db07/9789264263437-en.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1 – BEPS Project*. OECD Publishing.
https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017*. OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Model tax convention on income and on capital*. OECD Publishing.
https://www.oecd.org/es/publications/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b.html

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. París*.
https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en.html

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2020). *OECD digital economy outlook 2020*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/publications/oecd-digital-economy-outlook-2020-bb167041-en.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2026). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía: Reglas modelo globales contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OECD Publishing. https://www.oecd.org/es/publications/2021/12/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_eed81a23.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). *Tax administration 2023: Digitalisation and cooperation*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/09/tax-administration-2023_87655bc9/900b6382-en.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024)., *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>

Pava Ramírez, J. (2018). Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del IVA en la prestación transfronteriza de servicios. *Revista de Derecho Fiscal*. n 13. pp. 91-127.

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5678>

Presidencia de la República de Colombia. (2013, 27 de diciembre). Decreto 3028 de 2013. Por el cual se reglamenta el artículo 20-1 del Estatuto Tributario. Gestor Normativo – Función Pública.<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=56246>

Presidencia de la República de Colombia. (2016, 11 de octubre). Decreto 1625 de 2016. Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Gestor Normativo – Función Pública.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=83233>

PwC Colombia (2025, 27 de junio). *La deducibilidad de pagos al exterior por servicios administrativos prestados por una casa matriz: la Sala recordó cuales son los requisitos para su procedencia.* PwC.
<https://legalytributarioenlinea.co.pwc.com/taxandlegal/vistanoticia?id=4264&Deducibilidad-casa-matriz-precios-transferencia-exterior->

PwC Colombia. (2024, 2 de abril). *La presencia económica significativa también puede afectar a residentes colombianos: Cinco acciones que podrían evitar sanciones y el rechazo de deducciones por pagos al exterior.* PwC.
<https://legalytributarioenlinea.co.pwc.com/taxandlegal/vistanoticia?id=3966&estatuto-tributario-Presencia-economica-significativa-residentes-colombianos-digitales>

Quimbayo Díaz, C. (2022). *Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas.* *Revista de derecho Fiscal Externado*, (20), 297–394.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n20.09>

- Sánchez, C. y Toledo, C. (2019). *Tributación de los ingresos generados por la economía digital: Perspectiva regional*. *Revista de Economía y Derecho*, 16(2), 45-62.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7268568>
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). (s. f.). *Plataformas tecnológicas*. Gobierno de México.
https://www.sat.gob.mx/minisito/PlataformasTecnologicas/PersonasFisicas/personasfisicas_inicio.html
- Servicio de Impuestos Internos (SII). (s. f.). *Catalogue of Foreign Taxpayers*. Gobierno de Chile.
https://www.sii.cl/vat/dwn_esp.html?fbclid=IwAR2KVdC4DYf6oHPq9dS-HPQhutaAo7JiqybXgyJYUot1EVOSLcSrICw042iM
- Spring GDS. (2025, 23 de abril). *E-commerce en Colombia: superando expectativas con un crecimiento del 11 % anual*. Spring GDS Blog. <https://www.spring-gds.com/es/blog/ecommerce-en-colombia/>
- StartupBlink. (2023). *Global startup ecosystem index 2023*. StartupBlink.
<https://www.startupsg.gov.sg/public/202306/Global%20Startup%20Ecosystem%20Index%202023>
- Tax Foundation. (2026). *Digital Services Taxes in Europe, 2026*. Tax Foundation Europe.
<https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/>
- Zagrebel'sky, G. (1995). *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trotta.
<https://es.scribd.com/document/522571983/Zagrebel'sky-1995-El-Derecho-Ductil>