



Principales cambios introducidos por el pilar 1 del proyecto BEPS en los servicios de streaming y su tratamiento tributario en Colombia

Álvaro Enrique Guzmán Camargo

Artículo de investigación presentado para optar al título de Abogado

Asesor

Julián Alberto Zambrano Sánchez, Magíster (MSc) en Derecho con énfasis en tributación

Universidad de Antioquia
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Derecho
Medellín, Antioquia, Colombia
2025

Cita

(Guzmán Camargo, 2025)

Referencia

Estilo APA 7 (2020)

Guzmán Camargo, A. E. (2025). *Principales cambios introducidos por el pilar 1 del proyecto BEPS en los servicios de streaming y su tratamiento tributario en Colombia*. [Trabajo de grado profesional]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Siglas, acrónimos y abreviaturas

ADS	Servicios Digitales Automatizados
AVoD	Advertising Video on Demand
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFB	Negocios Orientados al Consumidor
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
EP	Establecimiento Permanente
ET	Estatuto Tributario
FAST	Free Ad-supported Streaming Television
FVoD	Free Video on Demand
G20	Grupo de las Veinte Naciones más Industrializadas
IVA	Impuesto Al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMPI	Organización Mundial de Propiedad Intelectual
RUT	Registro Único Tributario
UVT	Unidad de Valor Tributario
VoD	Video on Demand
SVoD	Subscription Video on Demand
TVoD	Transactional Video on Demand

Resumen

El presente artículo examina los cambios tributarios que se vienen gestando a nivel internacional, relacionados a la tributación de las actividades pertenecientes a la economía digital; realizando un enfoque específico en la tributación de los servicios de streaming por parte de los Estados. Dichos cambios son propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20 a través de su proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, por sus siglas en inglés), el cual a través de su enfoque en 2 pilares (de los cuales se abordará lo atinente al pilar 1), pretende lograr el objetivo de eliminar los efectos nocivos que genera la falta de regulación en materia tributaria de los servicios asociados a la economía digital.

A su vez, en este trabajo se abordarán los aspectos relacionados a la manera a través de la cual el Estado colombiano ha ido configurando una legislación tendiente a la regulación de los servicios de streaming en el territorio colombiano. De esta forma se pretende contribuir al debate académico con relación a los desarrollos normativos adelantados por los organismos internacionales en materia tributaria y sus efectos directos o indirectos en el ordenamiento jurídico colombiano.

Palabras clave: Economía digital, tributación internacional, BEPS, pilares 1 y 2 de la OCDE, principio de la fuente, principios para evitar la doble tributación, Establecimiento permanente, Nexo, tributación en Colombia.

Abstract

This article examines the tax changes that have been taking place at an international level, related to the taxation of activities belonging to the digital economy, with a specific focus on the taxation of streaming services by States. These changes are proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the G20 through its BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project, which through its focus on 2 pillars (of which the aspects related to pillar 1 will be addressed), aims to achieve the objective of eliminating the harmful effects generated by the lack of regulation in tax matters of services associated with the digital economy.

In turn, this work will address aspects related to the way in which the Colombian State has been configuring legislation aimed at regulating streaming services in Colombian territory. In this way, it is intended to contribute to the academic debate in relation to the regulatory developments made by international organizations in tax matters and their direct or indirect effects on the Colombian legal system.

Keywords: Digital economy, international taxation, BEPS, pillars 1 and 2 of the OECD, source principle, principles to avoid double taxation, permanent establishment, nexus, taxation in Colombia.

Introducción

El mundo contemporáneo enfrenta cambios asombrosos, los negocios están viviendo transformaciones sin precedentes y las interacciones virtuales entre las compañías y sus clientes son cada vez mayores. Gran parte de todo este desarrollo se debe a los avances tecnológicos alcanzados en las últimas décadas, gracias a la creación de artefactos electrónicos que, combinados con el desarrollo de software y los avances en la capacidad de las memorias y los microchips, permiten el surgimiento de una verdadera revolución tecnológica, transversal a la gran mayoría de industrias. Una transformación que le ha permitido tanto a emprendedores como a grandes compañías multinacionales de todo el mundo, traspasar fronteras con sus negocios sin establecerse físicamente en los territorios de los cuales derivan parte de sus ingresos.

Estos factores han permitido el desarrollo de una nueva economía, una economía digital (ED), donde el comercio electrónico juega un papel preponderante, así como múltiples formas de servicios asociados al uso de la tecnología.

Al introducir el término ED, resulta importante puntualizar que no hace referencia a la bifurcación de la economía tradicional, basada en el intercambio físico de bienes o la prestación de servicios y el surgimiento de una economía tecnológica enfocada exclusivamente en la satisfacción de necesidades distintas a las que satisfaría la economía tradicional. Aunque el surgimiento de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones ha generado un impacto considerable por los múltiples cambios introducidos en las dinámicas sociales y económicas del mundo; los bienes que se transan en la ED, en muchos casos son los mismos de la economía tradicional, marcando una gran diferencia los canales de comercialización que la ED logra desarrollar.

De igual manera sucede en el caso de los servicios; gran parte de estos son prestados a través de la tecnología, y resultan ser los mismos que se ofrecían antes de la introducción de ésta (con algunas excepciones), pero logrando resultados asociados a la experiencia de usuario y facilidades de acceso, muy superiores respecto a los métodos habitualmente utilizados.

El surgimiento de dicha ED, ha potencializado el crecimiento económico de los Estados y el bienestar de las familias; sin embargo, tales avances traen a su vez una serie de dificultades para las administraciones tributarias de los países. Tales dificultades se asocian a la imposibilidad de éstas de percibir ingresos por concepto de tributos relacionados con la explotación de los servicios

digitales prestados por las compañías cuyo objeto social está asociado a alguna de las actividades correspondientes a la ED.

Los servicios de streaming hacen parte de las actividades correspondientes a la ED. Son un tipo de tecnología multimedia que posibilita el envío de contenidos de audio y video a dispositivos electrónicos capaces de soportarla, a través de internet. Permite que los consumidores puedan acceder a su contenido de manera permanente, sin verse limitados por un horario, puesto que dependiendo del tipo de modalidad de servicio podrán disfrutar del contenido en el momento y lugar que deseen. Esta tecnología se divide en diversos modelos de negocio que varían en función de la manera de monetización de cada uno de ellos.

En contravía al desarrollo que han tenido este tipo de tecnologías, la normatividad tributaria existente tendiente a regularla resulta precaria o insuficiente; sin embargo, con el pasar de los años las preocupaciones de los distintos Estados, asociadas a la regulación de tales actividades desde una perspectiva fiscal, ha conllevado a la necesidad de tomar acciones concretas en aras de materializar la imposición de tributos a las compañías dedicadas a la prestación de servicios de streaming. Por estos motivos y entendiendo que como consecuencia de la digitalización y los avances tecnológicos contemporáneos han surgido nuevos modelos de negocios, que por su naturaleza generan dificultades a los sistemas tributarios actuales para hacer efectiva la imposición de tributos; la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a través del Marco inclusivo sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* por sus siglas en inglés) de la OCDE y el G20, han desarrollado a través de los años una serie de propuestas encaminadas a la regulación de la tributación por parte de las compañías de streaming, así como todas aquellas que hacen parte de la ED.

En aras de alcanzar una mayor comprensión de las razones por las cuales la OCDE realiza tales planteamientos, resulta indispensable abordar una serie de conceptos de tributación vigentes en la actualidad. Estos han servido de fundamento normativo para la legislación tributaria de la mayoría de los Estados, entre los cuales destacaremos: las reglas de nexos, los principios de tributación (tales como el principio de territorialidad, principio de la fuente y de ciudadanía), continuando con referencias a conceptos tributarios de gran importancia que abarcan los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y el Establecimiento Permanente (EP). Seguidamente se expondrán las nuevas reglas de nexos propuestas por el marco inclusivo, entre las cuales se considerará lo atinente al IMPORTE A, su alcance y exclusiones.

Finalmente se dedicará un aparte a analizar brevemente cuáles han sido las medidas adoptadas por Colombia en la regulación de este tipo de servicios, sus instrumentos legales en materia tributaria, haciendo especial énfasis a lo atinente a los impuestos de IVA e Impuesto Sobre la Renta.

Las Plataformas de Streaming, su Funcionamiento Y Modelos de Negocio.

El streaming es un tipo de tecnología multimedia que posibilita el envío de contenidos de audio o video a dispositivos electrónicos capaces de soportarla, a través de internet. Dicha tecnología permite que los consumidores puedan acceder a su contenido por un tiempo determinado o de manera permanente, en el momento y lugar que deseen (dependiendo de la modalidad del servicio), sin verse limitados por un horario.

No obstante, su alcance va más allá de ello. Si se analiza el streaming como modelo de negocio, se encontrará que existen múltiples formas a través de las cuales las compañías están explotando sus beneficios.

En tal sentido (Chalaby, 2023), describe los distintos modelos de streaming de la siguiente manera:

Las plataformas de streaming operan predominantemente en el campo del video bajo demanda (VoD), lo que conlleva cuatro posibles modelos de monetización. El video bajo demanda por suscripción (SVoD), el cual requiere que los miembros paguen una tarifa mensual a cambio de acceso ilimitado al catálogo del proveedor. El video transaccional bajo demanda (TVoD), en este modelo a los clientes se les cobra por artículo. El video publicitario bajo demanda (AVoD), es un modelo en el que el acceso al contenido es gratuito para los espectadores y los proveedores de contenido venden la audiencia a los anunciantes. El modelo AVoD incluye servicios FAST (Free Ad-supported Streaming Television), que tienen la particularidad de contar tanto con canales lineales como con contenidos bajo demanda. Estos servicios están disponibles en plataformas como Freevee y Pluto TV. El video bajo demanda gratuito (FVoD), designa los servicios de streaming de las emisoras públicas. Si bien estas organizaciones suelen ser financiadas mediante

derechos de licencia o ingresos fiscales, los servicios FVoD son de libre acceso en el punto de observación. (p. 3,4)

De esta manera, evidenciamos la forma en que algunos modelos de negocio basados en esta tecnología son explotados por medio de las compañías, las cuales interactúan con los consumidores generando flujos de efectivo provenientes directa o indirectamente de la explotación de la misma. Resulta claro que el uso de la tecnología de streaming reporta beneficios para todas las partes vinculadas al proceso. Uno de ellos se asocia a la optimización del tiempo y los recursos económicos, al evitar realizar desplazamientos a lugares físicos para materializar la adquisición del servicio, con todas las implicaciones que ello conlleva. A su vez, podemos destacar la posibilidad de acceder a una oferta amplia y variada de contenidos de los cuales se podrá disfrutar en el momento y las veces que se desee, inclusive sin tener que realizar un pago por el servicio. Por otro lado, los creadores de las plataformas logran optimizar de una manera asombrosa la prestación de sus servicios, incurriendo en costos marginales por usuario que podrían llegar a cero, dada la eficiencia del modelo y la precaria regulación en la materia.

De esta manera, lo que a ojos de un individuo alejado del mundo de la tecnología podría parecer una simple innovación en la forma como este tipo de compañías ofrecen sus servicios; conlleva todo un desarrollo tecnológico, necesario para materializar los resultados esperados, logrando a su vez optimizar los beneficios económicos de sus propietarios. Estos ingresos desde una óptica fiscal son susceptibles de tributación; lo cual se ha ido logrando por medio de las distintas legislaciones a través de la inclusión gradual en sus ordenamientos jurídicos de normas encaminadas a gravar este tipo de actividades. Sin embargo, los avances alcanzados en materia regulatoria de los servicios de streaming, han sido el resultado de un largo proceso en el cual ha sido necesaria la participación de distintos actores; entre los que se destacan los gobiernos nacionales, así como organismos internacionales, en aras de configurar soluciones adecuadas para los retos fiscales que imponen las dinámicas de la ED.

Retos de la Tributación Internacional en Materia Impositiva de la Economía Digital

Las reglas fiscales a nivel internacional atraviesan por un proceso de adaptación a la economía del siglo XXI, ya que, debido a los rápidos avances alcanzados en materia tecnológica,

las compañías en la actualidad logran desarrollar modelos de negocios que les permiten devengar ingresos que para las administraciones tributarias de los distintos países resultan difíciles de gravar en virtud de que no se cuentan con los instrumentos legales necesarios para cumplir tal fin. Este tipo de dificultades se generan principalmente con empresas multinacionales, muchas de ellas de base tecnológica, entre las que se encuentran las compañías que prestan servicios de streaming (sin pretender ser excluyentes respecto a otro tipo de compañías). Estas, en razón de los vacíos normativos existentes, han eludido el pago de tributos asociados a su actividad económica por algún tiempo, en las distintas jurisdicciones en las cuales prestan sus servicios, generando distorsiones en los sistemas tributarios que deben ser corregidas a través de las acciones ejercidas por los Estados en materia tributaria.

Es por este motivo que a la fecha, los principales organismos internacionales de cooperación en materia tributaria, tales como la OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), han avanzado en el desarrollo de propuestas legislativas que podrían ser útiles en aras de combatir este tipo de dinámicas, que representan una amenaza en términos de elusión tributaria para los sistemas tributarios nacionales. Este trabajo enfocará su análisis en los avances alcanzados por el proyecto BEPS de la OCDE/G20.

Este proyecto pretende contrarrestar las distintas estrategias de tipo fiscal realizadas por las empresas multinacionales, en aras de disminuir la carga tributaria a pagar a los distintos ordenamientos jurídicos donde operan. Entre estas, se encuentran compañías cuyo objeto social tiene un componente altamente tecnológico y que por los distintos vacíos normativos existentes en las distintas legislaciones, dejan de pagar impuestos o lo hacen en una proporción menor a otro tipo de compañías. Por tales razones el mencionado proyecto pretende corregir las distorsiones existentes en el sistema tributario internacional.

Principios y Reglas Aplicables en Materia Tributaria

La historia reciente del derecho tributario ha experimentado una serie de transformaciones a medida que se expanden las interacciones entre los diversos actores que conforman el panorama político y económico de nuestro planeta. Situación que hace de esta especialidad, una de las más dinámicas y cambiantes dentro del ámbito del derecho, y aunque en su momento las relaciones Estado-Ciudadano, se circunscribían a las interacciones entre sus propios nacionales, con algunas

excepciones, en la actualidad tales dinámicas se han equilibrado de tal manera que los Estados han incrementado su relación con ciudadanos y empresas de nacionalidades muy distintas y variadas a las del territorio sobre el cual el Estado ejerce su soberanía. En tal sentido han ido surgiendo una serie de instrumentos legales, a través de los cuales las administraciones de los Estados quedan facultadas para determinar en qué situaciones un individuo o empresa debe o no tributar en un determinado territorio.

Para ello resulta necesario hacer un análisis de los siguientes conceptos:

La Regla del Nexo

En la historia reciente de los sistemas tributarios contemporáneos, han imperado distintos criterios a través de los cuales, las jurisdicciones legitiman su potestad impositiva sobre personas naturales y jurídicas, a través de mecanismos que varían ligeramente unos de otros pero que en términos generales se replican en múltiples jurisdicciones.

En materia de tributación internacional, los Estados se han diferenciado respecto de sus pares de acuerdo con la forma en la que ejercen su potestad tributaria, distinguiéndose en el criterio empleado al momento de gravar los beneficios obtenidos por sus residentes.

Cabe resaltar que existen tres principios fundamentales en el campo del derecho tributario internacional a través de los cuales los Estados ejercen jurisdicción y a su vez estos logran determinar mecanismos para gravar a las personas sujetas a impuestos, a saber, el principio de la fuente, el principio de residencia y el principio de ciudadanía o nacionalidad.

El Principio de la Fuente o de Territorialidad

Respecto al principio de la fuente o territorialidad o tributación limitada, debemos precisar que su objetivo radica en determinar cuál es el origen económico de la renta; es decir, este principio justifica su existencia generalmente gravando las rentas generadas en el Estado donde se ubican los factores de producción. Bajo los fundamentos de este principio, el Estado sólo ejerce su soberanía fiscal sobre las rentas que se produzcan al interior de su territorio, quedando excluidas de gravamen aquellas rentas obtenidas por los individuos en jurisdicciones diferentes.

El Principio de Residencia o Tributación por Renta Mundial

Por otro lado, el principio de residencia o tributación por renta mundial justifica la imposición de cargas fiscales en función de la jurisdicción en la que residen los sujetos, sin tomar en consideración el origen o fuente de las rentas devengadas. A efectos de materializar el recaudo de los impuestos provenientes de este principio, resulta necesario realizar un análisis a través del cual se determine la residencia del individuo. La residencia puede comprender tanto a nacionales como a extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país considere. En vista de que este principio fija su atención en las rentas obtenidas a nivel mundial, se basa en la jurisdicción en la cual reside el individuo susceptible de ser gravado, sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. En este sentido muchos ordenamientos jurídicos optan por acogerse a este principio para obtener sus rentas tributarias.

El Principio de la Ciudadanía o Nacionalidad

En último lugar, se describirá el principio de ciudadanía o nacionalidad, según el cual se entiende que las rentas obtenidas por los nacionales de un determinado Estado son gravadas por éste en función a su renta mundial, es decir, sin tener en cuenta si los tales ostentan la calidad de residentes en el país o no.

Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un Estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples indica relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el Estado. Un ejemplo del último principio es Estados Unidos, quien utiliza esta modalidad de tributación desde el año 1913, aunque definitivamente este principio es raramente utilizado en el mundo. (Jaques López, 2010, p. 23)

Cabe mencionar que es posible encontrar que la discusión respecto a la potestad tributaria sobre las rentas de capital por parte de los Estados se reduzca a dos principios o criterios; el de la fuente o territorialidad y el de residencia o tributación por renta mundial, sin embargo, lo anterior

no excluye la posibilidad de generar sinergias de criterios, dependiendo de la utilidad que los Estados identifiquen, dando como resultado una optimización en la aplicación de estos.

En el caso de la legislación tributaria colombiana, se logra evidenciar en el artículo 9 de su Estatuto Tributario, (Congreso de la República de Colombia, 1989) una combinación entre los principios de residencia o tributación por renta mundial y el de ciudadanía o nacionalidad;

Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. (art. 9)

De esta manera se fusionan en una misma norma ambos criterios, demostrando que puede lograrse una complementariedad de principios.

En palabras de (Villagra Cayamana & Zuzunaga Del Pino, 2014)

Los nexos que relacionan a un Estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria del impuesto a la renta se basan en la residencia, domicilio o ciudadanía. En cuanto a las personas naturales, el tratamiento varía según se trate de personas nacionales o extranjeras. Usualmente las legislaciones contemplan que los nacionales que tengan domicilio en su país, de acuerdo con las normas del derecho común, se consideran residentes para efecto del impuesto a la renta. Tratándose de menores de edad u otros incapaces, se considera que estos domicilian en la residencia habitual de sus representantes legales.

Por su parte, cada Estado define los requisitos que deben reunir los extranjeros para ser considerados residentes. En el caso de personas físicas o naturales, el Estado usualmente define en base a un criterio objetivo determinado por la estadía o un criterio subjetivo determinado por el deseo de permanencia o la combinación de ambos. En lo que respecta a las personas jurídicas o morales, la residencia es determinada por el lugar de creación o constitución, el lugar o sede principal de sus negocios, el lugar o sede del gerenciamiento

efectivo y el lugar donde se encuentran sus socios mayoritarios o «controlantes», entre otros. (p. 171)

Con fundamento en lo anterior, resulta claro que los Estados se decantan por aplicar uno u otro criterio, llegándose a identificar legislaciones que aplican también una combinación de los mismos; considerando a su vez que el principio de soberanía brinda a cada nación la facultad de ejercer potestad tributaria, optando por el criterio que considere más beneficioso a sus intereses. Aunque esta posibilidad, si bien ha permitido controlar relativamente el flujo de ingresos fiscales hacia los Estados, considerando que estos configuran de manera independiente sus políticas fiscales aplicables en su territorio, no resulta ser un mecanismo absolutamente eficiente. Dado que ha ocasionado distorsiones en el sistema tributario internacional asociadas a la doble imposición de cargas fiscales por parte de los contribuyentes, y a la pérdida de ingresos fiscales por parte de algunos Estados debido a la existencia de una multiplicidad de normas fiscales, diseñadas obedeciendo a fines e intereses propios de cada Estado, sin considerar los efectos adversos que puedan generar en materia de fiscalidad internacional. De esta manera se perciben las grietas del modelo en la medida que crecen las relaciones comerciales entre los países a causa de la globalización.

Por estas razones, y fruto de la evolución del derecho tributario internacional han surgido estrategias tendientes a solucionar los conflictos originados en la imposición múltiple de tributos por parte de los Estados que consideran legítimo su derecho a imponerlos, generando el pago de un mismo tributo en la jurisdicción de más de un Estado. Entre tales soluciones han surgido los denominados convenios para evitar la doble tributación, así como la configuración de figuras tales como el EP, entre otras.

Los Convenios de Doble Imposición CDI

A fin de combatir estas distorsiones, los gobiernos han implementado acuerdos bilaterales denominados Convenios de Doble Imposición (CDI), mecanismos que han pretendido brindar una solución a la problemática ampliamente conocida de gravar dos veces una misma renta por parte de Estados distintos.

La historia de los Convenios para combatir la Doble Imposición se remonta a 1899, cuando El Imperio Austrohúngaro y Prusia firman un Tratado Fiscal que regula el problema de la doble tributación. En 1922 Italia, suscribió un convenio con las nacientes naciones desmembradas del imperio Austrohúngaro. Sin embargo, es en el seno de la Liga de las Naciones que se empieza a abordar con mayor profundidad la problemática de la doble imposición y los mecanismos para combatirla. En 1921 la Sociedad de las Naciones a través de su Comité de Asuntos Económicos, encarga un estudio efectuado por cuatro importantes expertos: Bruinis de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stamp de Gran Bretaña, que concluye en 1923. Para 1927 se habían formulado modelos de convenio tanto para impuestos directos como para impuestos sucesorios, dichos convenios fueron aprobados en 1928 por representantes de 28 países. En el modelo de impuestos directos se consideró el criterio de fuente para los llamados impuestos reales y el criterio de residencia, para los llamados impuestos personales, considerando como método adecuado para evitar la doble imposición, el método de deducción simple” (Vallejo Aristizabal & Maldonado López, 2007, p. 50).

Con el fracaso de la Sociedad de Naciones, los avances adelantados por esta en la materia se trasladan a la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.). Otro de los esfuerzos realizados por la comunidad internacional en aras de contribuir a la configuración de un sistema tributario internacional más eficiente, en cuanto a la disminución de la erosión de la base imponible y la eliminación de las múltiples distorsiones existentes, constituye el surgimiento del concepto de EP.

El Concepto de Establecimiento Permanente (EP).

El concepto de Establecimiento Permanente es utilizado netamente en el ámbito del derecho tributario. Surge con el fin de determinar el derecho que tiene un Estado a gravar las rentas obtenidas por un no residente en su territorio. Es decir, el concepto de Establecimiento Permanente resulta fundamental a la hora de establecer el reparto de la potestad tributaria de dos Estados que hayan suscrito un convenio para evitar la doble imposición.

Valga decir que la relevancia de este concepto no solo tiene efectos directos para los fines de la aplicación de normas de tributación internacional locales, sino también, para distintas reglas de distribución impositiva contenidas y reguladas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), tanto del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), como el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). (Cabrera Cabrera, 2018, pp. 135-136)

El artículo 5º, del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE (MCOCDE) introduce la siguiente definición de EP;

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. El término “establecimiento permanente” comprende, en particular:
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres; y
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. (OCDE, 2017)

En otras palabras, el concepto de Establecimiento Permanente es empleado principalmente para establecer el derecho que tiene un Estado contratante de un CDI a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante.

En palabras de la OCDE

“En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un Establecimiento Permanente situado en aquel” (OCDE, 2017).

En el sistema tributario colombiano este concepto fue adoptado con ocasión de la suscripción el 31 de marzo de 2005 del CDI con España, el cual fue ratificado por el Congreso de la República a través de la Ley 1082 de 2006 con efectos a partir del 28 de octubre de 2008. Posteriormente, a partir de la expedición de la ley 1607 de 2012, se incorpora el concepto de Establecimiento Permanente a la normativa interna través de los artículos 86 y 87 y que a su vez encontramos en los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario.

El concepto de Establecimiento Permanente, unido a la configuración de los CDI se ha constituido en uno de los mayores avances en cuanto a la solución de conflictos asociados a la doble imposición entre Estados. Debido a que a través de estos se logra determinar en qué situaciones un no residente en el país debe o no tributar en el territorio nacional, y a su vez constituyen un nexo que permite dirimir determinados conflictos de incertidumbre impositiva. Sin embargo, es importante resaltar que la configuración positiva del concepto de Establecimiento Permanente se estructuró bajo lógicas de mercado ampliamente disímiles a las condiciones de la economía actual, máxime si tenemos en cuenta que para lograr la aplicación de la normativa referente al Establecimiento Permanente, el no residente debe cumplir con alguno de los presupuestos que contempla el numeral 2 del citado artículo 5 de los MCOCDE, sin perjuicio del uso de otro tipo de figuras jurídicamente válidas que puedan asemejarse a un Establecimiento Permanente.

Resulta importante resaltar que a pesar de la relevancia que ha significado la incorporación de la figura del Establecimiento Permanente en las distintas legislaciones tributarias que lo han adoptado, y su innegable aporte a la solución de conflictos resultantes entre los firmantes de los convenios para evitar la doble imposición. No resulta útil a la hora de pretender obtener ingresos fiscales de las compañías prestadoras de servicios de streaming. Toda vez que por las particularidades de los servicios que estas prestan, los cuales se caracterizan por ser altamente digitalizados, el establecimiento físico de las mismas en los territorios de los Estados donde prestan tales servicios no resulta necesario. Esta situación hace improcedente la aplicación de la figura del Establecimiento Permanente al no cumplirse ninguno de los criterios establecidos en el Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE (MCOCDE).

Antecedentes históricos del Proyecto BEPS

En virtud de las dificultades asociadas a la imposición de tributos por parte de los Estados, con relación a las compañías que hacen parte de la economía digital y especialmente las empresas prestadoras de servicios de streaming, para este caso particular. Se pueden rastrear distintas iniciativas encaminadas a lograr un control efectivo del pago de tributos a nivel internacional, a partir de las medidas adoptadas por parte del grupo de las siete naciones más industrializadas del mundo (G7).

Estas iniciativas pueden evidenciarse a partir del año 1996, cuando este grupo de naciones fijó entre sus prioridades, dar solución a los problemas derivados de la evasión y la elusión fiscal. Con este objetivo, en el año 1998 fue publicado el informe de la OCDE titulado: *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, en el cual fueron incluidas una serie de directrices asociadas a la identificación de paraísos fiscales, actualmente denominados Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes fiscales preferenciales nocivos. Así como una serie de recomendaciones relativas a la legislación y prácticas nacionales, tratados fiscales, cooperación internacional en respuesta a la competencia fiscal nociva, entre otros aspectos. Posteriormente entre los años 2000 y 2007 se realizaron esfuerzos para el desarrollo de estándares internacionales. Su enfoque se encaminó hacia el alcance de la transparencia fiscal y la obtención de garantías por parte de los países en comprometerse a establecer una igualdad de condiciones a nivel mundial.

Luego, entre los años 2008 y 2009, en el marco de la crisis financiera mundial – El G20 buscó acabar con el secreto bancario, y se comprometió a crear el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. A su vez en julio de 2013 El G20 estableció la evasión fiscal como prioridad, por lo cual en octubre de 2015 se adoptaron de manera no vinculante un conjunto de medidas sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) con 15 Acciones contra la evasión fiscal.

En junio de 2016 se creó el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS, que actualmente cuenta con 140 miembros.

A través de las 15 acciones desarrolladas por el marco inclusivo se pretenden mitigar los efectos generados por las estrategias de planificación fiscal adoptadas por las compañías multinacionales que erosionan la base gravable y disminuyen el pago de impuestos. Las acciones

desarrolladas por la (OCDE, 2016), expuestas por medio de la Nota explicativa del proyecto BEPS son las siguientes:

Acción 1. “Abordar los retos de la economía digital para la tributación”

Acción 2. “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”

Acción 3. “Refuerzo de la normativa sobre CFC”

Acción 4. “Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros”

Acción 5. “Combatir las practicas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”

Acción 6. “Impedir la utilización abusiva de los convenios”

Acción 7. “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)”

Acción 8-10. “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”

Acción 11. “Evaluación y seguimiento de BEPS”

Acción 12. “Exigir a sus contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”

Acción 13. “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”

Acción 14. “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”

Acción 15. “Desarrollar un instrumento multilateral”

Este proceso de creación del marco inclusivo continuó su andamiaje a través de los años siguientes y fue así como:

Durante los años 2017 y 2020 se adelantan intensos debates en el Marco Inclusivo sobre cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, que culminarán con la publicación de blueprints para un enfoque de dos pilares en octubre de 2020, luego en el mes de julio de 2021 más de 130 países y jurisdicciones se adhieren a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, seguidamente en el mes de octubre del mismo año 136 miembros del Marco Inclusivo se adhieren a la Declaración sobre el enfoque de dos pilares

para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía con un Plan de Acción Detallado, y se estableció como plazo para la elaboración de una legislación modelo, un Convenio Multilateral y un instrumento multilateral para la implementación del enfoque de dos pilares, se estableció el año 2022 y el año 2023 como el plazo previsto para la implementación del enfoque de dos pilares. (OCDE, 2021)

Resultan notorios los esfuerzos realizados en los últimos años por parte de los organismos de cooperación internacional en materia tributaria. Tendientes a la regulación de los asuntos asociados a la economía digital y demás componentes de carácter fiscal, que configuran mecanismos eficaces en la erosión de la base imponible por parte de las empresas multinacionales. No obstante, no ha resultado sencillo alinear los intereses de un grupo tan amplio de naciones, a pesar de la imperativa necesidad de lograr armonía en los sistemas tributarios nacionales, de tal manera que se alcance el propósito pretendido, a saber; la corrección de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición para los casos a que aplique.

A efectos de delimitar el enfoque del presente trabajo haremos énfasis en el contenido de la acción 1 de los BEPS y el enfoque de dos pilares, centrándonos principalmente en el pilar 1, aspectos que desarrollaremos seguidamente.

El Proyecto Sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)

El proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (*BEPS*, por sus siglas en inglés) de la OCDE y el G20, consiste en una serie de propuestas elaboradas por las entidades indicadas anteriormente. Resultantes del análisis realizado a la situación actual de la fiscalidad internacional y los efectos que se generan para los Estados individualmente considerados. A partir de la incidencia de una nueva dinámica económica global, influenciada por los procesos transformadores que la tecnología ha introducido en la economía.

Las situaciones antes descritas conllevaron a que en el año 2015 la OCDE/G20 realizarán un análisis de los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, obteniendo como resultado las conclusiones contenidas en el informe sobre la Acción 1 del proyecto BEPS. Sin embargo, la falta de consenso entre los Estados miembros impidió que se implementaran medidas

por parte de estos. No obstante, en el año 2017 el G20 solicitó a la OCDE/G20 reemprender el trabajo adelantado en dicho frente.

Fue así como a partir del año 2019, el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 desarrollaron propuestas en torno a dos pilares:

El Primer Pilar establecería nuevas reglas sobre el lugar donde el impuesto ha de ser pagado (reglas del “nexo”) así como un novedoso método de reparto de potestades tributarias entre países. El objetivo es garantizar que las multinacionales particularmente orientadas al consumidor o con un fuerte componente digital paguen sus impuestos allá donde desarrollan de manera sostenida y significativa sus negocios, cuenten o no con presencia física en el lugar.

El Segundo Pilar introduciría un impuesto mínimo global que ayudaría a los países a abordar el resto de los desafíos vinculados a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de empresas multinacionales. (OCDE, 2020)

El pilar 1 del proyecto BEPS de la OCDE y el G20, adoptó medidas tendientes a corregir las distorsiones causadas por los vacíos normativos en materia de tributación de las compañías que hacen parte de la economía digital, y para dilucidar el alcance de sus propuestas a continuación se analizaran los aspectos clave que pretende modificar en aras de alcanzar el objetivo planteado.

Las Nuevas Reglas de Nexo

La OCDE a través de la publicación del documento denominado “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint”, ha establecido un marco general sobre los aspectos impositivos de la economía digital.

Dicho documento se enfoca en aspectos relacionados a las reglas de nexo y de asignación del beneficio, lo cual representa un cambio con relación a la utilización de la presencia física como único nexo para determinar el beneficio fiscal.

Con el objetivo de dar solución a las distorsiones generadas por la ED, la OCDE propone a través del pilar 1, tres componentes con los cuales se pretende corregir las dificultades impositivas señaladas, dichos componentes se analizan a continuación:

Importe A

El importe A hace referencia a la creación de nuevas reglas legales en materia de tributación aplicables a las distintas jurisdicciones, a través de las cuales se amplía el alcance de la regla del nexo, considerando que la presencia física en una determinada jurisdicción no necesariamente constituye el único criterio válido que justifique la imposición de tributos. En relación con lo anterior se hace una referencia directa a las discusiones adelantadas en la (OECD, 2020), cómo se señala a continuación.

El nuevo marco de tributación internacional establecido en este Plan reconoce que en una era cada vez más digital, los derechos impositivos ya no pueden determinarse exclusivamente por referencia a la presencia física. Por lo tanto, contiene nuevas reglas de nexo para los ingresos dentro del alcance a que se refiere el Capítulo 2. (p. 64)

Una vez identificada la necesidad de establecer nuevas reglas de nexo, el organismo consagra a través del capítulo 2 del informe, titulado “Alcance”, la manera a través de la cual se estructurarán las nuevas reglas de nexo. Proponiéndose la creación de un concepto denominado Importe A, a través del cual se busca establecer un derecho a gravar las utilidades de las empresas multinacionales de mayor tamaño que tengan operaciones en un determinado mercado, por parte de la jurisdicción de mercado correspondiente. A su vez este importe pretende impedir la proliferación de impuestos sobre servicios digitales, evitar la doble imposición y aumentar la estabilidad y seguridad del sistema tributario internacional.

No obstante, inicialmente el enfoque del Importe A está dirigido a agrupar un tipo de organizaciones específicas, las empresas multinacionales, siendo las de mayor tamaño las que hagan parte de este grupo. Para lo cual se ha realizado una categorización en función de sus ingresos y a su vez se establece una segmentación que varía en función del tamaño de las economías de mercado.

Como lo mencionan (López Laborda & Onrubia, 2020)

«Importe A». consiste en un porcentaje del «beneficio residual» de aquellos grupos multinacionales con un tamaño determinado que, aun sin presencia física en las jurisdicciones de mercado, participan en las mismas operando de manera significativa y continuada. Los negocios que entran en el ámbito de aplicación del Importe A son los servicios digitales automatizados (como los motores de búsqueda online, las redes sociales, las apuestas y el juego online o los servicios de computación en la nube) y los negocios «orientados al consumidor» (comercio electrónico B2C, ampliado a los servicios relacionados con la utilización de automóviles, estableciéndose delimitaciones específicas para los negocios con niveles de intermediación previos a la venta al consumidor, B2B2C). (p. 14)

Por otro lado, la (OECD, 2020). En su informe *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, estableció que:

El nuevo derecho impositivo establecido a través del Importe A sólo aplica a aquellos grupos multinacionales que se encuentran dentro del alcance definido en el Importe A. El alcance del Importe A se basa en dos elementos: una prueba de actividad y una prueba de umbral (p. 19)

La prueba de actividad se subdivide en dos aspectos concretos, denominados; “Servicios digitales automatizados (ADS, por sus siglas en inglés)” el cual agrupa servicios automatizados, que requieren una mínima intervención humana una vez que entran en operación. Servicios digitales, los cuales son prestados a través de internet o una red electrónica, tales servicios son estandarizados y son prestados a clientes de gran tamaño y alcance global, o que cuentan con una base de usuarios que son atendidos de forma remota y con poca o nula infraestructura local.

Por otro lado, encontramos que el Importe A tiene un ámbito de aplicación dirigido a regular los denominados negocios orientados al consumidor (CFB, por sus siglas en inglés). Estos agrupan aquellos negocios generadores de ingresos por la enajenación de bienes y servicios, generalmente vendidos a consumidores o clientes, empleando canales digitales. No está limitado a los negocios

que venden directamente a los consumidores. También incluye aquellos que operan a través de agentes, distribuidores independientes u otros intermediarios.

A su vez, de cara a la implementación de la nueva normativa, se determinó como mecanismo adecuado para materializar tales fines, el establecimiento de un umbral de ingresos brutos mínimos obtenidos por el grupo multinacional, cuyo importe podría adaptarse en función del tamaño del mercado y que constituiría un indicador de la participación continua y significativa en una determinada jurisdicción. Una vez definido dicho umbral se entenderá que todos aquellos negocios sujetos al ámbito de aplicación de la norma que lo superen, constituyen compañías con una participación continua y representativa en dicha jurisdicción de mercado.

Para determinarlo, el grupo multinacional deberá calcular:

1. si el grupo multinacional obtuvo más del ingreso mínimo esperado por actividades de ADS y CFB; y
2. el porcentaje que el ingreso extranjero de ADS y CFB del grupo multinacional representa sobre el ingreso total de ADS y CFB del grupo multinacional.

Exclusiones del Alcance

Con el objetivo de delimitar las compañías que estarían sujetas a los cambios normativos planteados por la OCDE y las que no, la (OECD, 2020), a través de su informe titulado *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, ha clasificado un grupo de empresas que no se verían sometidas a las nuevas reglas.

Como consecuencia de articular las actividades dentro del alcance y la lógica política que sustenta este enfoque, este capítulo también identifica ciertos negocios que no están previstos para estar dentro del alcance del Monto A. Las exclusiones del alcance y las aclaraciones del alcance brindan certeza para aquellos sectores donde los desafíos políticos de la digitalización de la economía no se presentan. Los sectores que no están dentro del alcance del Monto A incluyen ciertos recursos naturales; ciertos servicios financieros; construcción, venta y arrendamiento de propiedades residenciales; y negocios aéreos y marítimos internacionales (p. 22)

Resulta coherente considerar excluidas las actividades señaladas anteriormente debido a que su operación en cierto sentido resulta más fácil de controlar por parte de las administraciones tributarias, toda vez que este tipo de compañías generalmente cuentan con presencia física al interior del territorio nacional. Esta presencia física se materializa a través de la constitución de una sociedad que hace parte de un holding o la creación de una sucursal o agencia en el territorio donde operan, careciendo del componente de digitalización que justifique su inclusión en dicho importe, permitiendo esta presencia física el control y cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera más eficaz.

El pilar 1 plantea a su vez la creación de una lista positiva de actividades de ADS y una lista negativa de lo que no constituye actividades de ADS. De esta manera se pretende brindar un mayor nivel de certeza a las empresas multinacionales, así como a las administraciones de impuestos respecto a la existencia de modelos de negocios existentes, tal como permitir la flexibilización para el futuro, dado que a medida que los negocios van evolucionando y resultando nuevos modelos, dichas listas se irían actualizando.

La lista positiva consagra nueve categorías generales de servicios, las cuales se señalan a continuación:

- Servicios de publicidad en línea;
- Venta u otra enajenación de datos del usuario;
- Motores de búsqueda en línea;
- Plataformas de redes sociales;
- Plataformas de intermediación en línea;
- Servicios de contenidos digitales;
- Juegos en línea;
- Servicios de enseñanza en línea estandarizados; y
- Servicios de computación en la nube.

Por otro lado, la lista negativa comprende las categorías de servicios que no hacen parte de los ADS, los cuales se señalan a continuación:

- Servicios profesionales personalizados;
- Servicios de enseñanza en línea personalizados;
- Venta en línea de bienes y servicios distintos de ADS;
- Ingresos por la venta de un bien físico, independientemente de la conectividad de la red (“Internet de las cosas”); y
- Servicios que proporcionan acceso a Internet u otra red electrónica.

Es menester señalar que los servicios de Streaming se ubican en la categoría de “servicios de contenidos digitales” de la lista positiva. Por esta razón, son susceptibles de ser gravados con tributos por parte de las administraciones tributarias de acuerdo con los criterios establecidos en el pilar 1 de los BEPS.

Esta categoría está redactada para capturar las diferentes formas que el contenido digital puede adoptar cuando lo adquiere un usuario. Se incluyen en la misma, por ejemplo, música, libros, vídeos, textos, juegos, aplicaciones, ordenadores programas, software, periódicos en línea, bibliotecas en línea y bases de datos en línea (como los basados en suscripción). Bases de datos estadísticas o académicas en línea.

La categoría de servicios de contenido digitales

Incluye la transmisión, el acceso o la descarga del contenido digital. A modo de antecedente, el streaming y la descarga consiste en el mismo proceso de transmisión de datos, ya sea como un flujo continuo (de hecho, como una descarga temporal) o como un archivo guardado en el dispositivo del usuario disponible para su uso posterior. Un número de los servicios de streaming permiten tanto el streaming como la descarga temporal, pero desde la perspectiva del Proveedor de ADS, el proceso es esencialmente el mismo. Por lo tanto, a los efectos del alcance del IMPORTE A, la transmisión de contenido digital debe incluir el acceso y la descarga, bajo el título inclusivo de “servicios de contenidos digitales”. De lo contrario, se producirían resultados distorsionados y administrativamente gravosos si las series de streaming solo se incluyeran en el alcance en la medida en que los usuarios estuvieran “transmitiendo” temporalmente en lugar de descargar el material. (OECD, 2020, p. 29)

Tratamiento Tributario de las Plataformas de Streaming en Colombia.

Dada la creciente necesidad por parte de las Administraciones tributarias de los Estados de obtener rentas y a su vez evitar la elusión fiscal, Colombia ha adoptado una serie de medidas anticipadas, tendientes a gravar los ingresos provenientes de la prestación de los servicios de streaming. Tanto aquellos que se generan al interior del territorio nacional, así como aquellos prestados desde el exterior. Para ello ha implementado diferentes mecanismos, entre los que se logra identificar la inclusión al ordenamiento jurídico colombiano de distintas normas encaminadas a alcanzar este fin, tanto en el impuesto al valor agregado (IVA), como los recientes cambios introducidos en materia del impuesto de renta y su complementario.

Impuesto al Valor Agregado IVA

El impuesto al valor agregado (IVA) constituye una de las principales fuentes de ingreso fiscal para el Estado colombiano. A través de la imposición de un gravamen al consumo de bienes y servicios, por medio de un mecanismo plurifásico, es decir, que le es aplicable a cada una de las etapas de la cadena productiva, teniendo en cuenta que el impuesto se aplica a la diferencia derivada de la interacción entre compras y ventas.

En el caso del IVA se predica su carácter de impuesto indirecto en la medida que su aplicación no se realiza en función de la condición de persona, sino que independientemente de este aspecto, grava las operaciones que involucran la compra y venta de bienes y servicios.

Aplicación del IVA en Importaciones y Exportaciones

Al abordar lo concerniente al IVA en Colombia debemos partir de la base que existen dos principios básicos que determinan la forma de configuración de la legislación tributaria en la materia. Estos principios tienen gran relevancia en el ámbito del comercio internacional, sin embargo, también irradian certeza respecto al manejo de las operaciones a nivel interno.

Frente a las operaciones transfronterizas, existen dos principios para su aplicación. En primer lugar, el denominado Principio de Origen, según el cual el IVA debe gravar los bienes y servicios producidos domésticamente, con lo que se gravarían las exportaciones, porque se producen internamente, mientras que las importaciones estarían exentas, pues fueron producidas en el exterior. En segundo lugar, está el Principio de Destino, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos domésticamente, con lo que en este caso se gravarían las importaciones, mientras que las exportaciones quedarían exentas (a tasa cero). (Banco Interamericano de Desarrollo [BID], 2020, p. 5)

Colombia ha optado por aplicar en materia de IVA el principio de destino, según el cual el valor del IVA es asumido por el consumidor final en el lugar de destino, quedando exentas las exportaciones. En este sentido, a efectos de dicha política el cobro del IVA aplica para aquellas operaciones de importación en las cuales los importadores, al realizar el proceso de nacionalización de las mercancías, deben liquidar el valor correspondiente al IVA, así como el arancel de aduanas, con algunas excepciones exentas, como las operaciones de importación de bienes de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, menores a USD\$ 200 de que trata el literal j del artículo 428 del E.T. (Congreso de la República, 1989).

Evolución Normativa en la Prestación de Servicios Desde el Exterior en Materia de IVA en Colombia

Los servicios en materia de impuesto al valor agregado IVA, encuentran su definición en el artículo 1 del decreto 1372 de 1992, el cual fue incorporado al Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (D.U.R) 1625 de 2016 a través del artículo 1.3.1.2.1.

A su vez resulta necesario resaltar que previo a la expedición de la ley 1819 de 2016, los servicios gravados con IVA en Colombia se supeditaban a aquellos prestados en el territorio nacional, según lo estableció el literal b del artículo 420 del Estatuto Tributario, excluyendo de gravamen aquellos que eran prestados desde el exterior. Sin embargo, buscando lograr eficiencias recaudatorias en materia fiscal Colombia ha experimentado en los últimos años cambios

normativos significativos asociados al tratamiento tributario de los servicios prestados desde el exterior.

Por tal motivo señala la (Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2019).

En la reforma tributaria aprobada en diciembre de 2016, el Gobierno colombiano adoptó para el IVA prácticamente todas las recomendaciones de la OCDE relacionadas con los servicios digitales. Es así como en la definición de los hechos gravados con el impuesto se agregó un párrafo que señala que “los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de estos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional”. Es decir, la reforma incorporó al IVA los servicios prestados por empresas no residentes, que anteriormente no se gravaban. (p. 71)

La modificación efectuada por el artículo 173 de la ley 1819 de 2016 condujo a una nueva redacción de la norma que regula lo atinente a la prestación de servicios en Colombia. Esta se evidencia en el literal c del artículo 420 del E.T, según el cual los servicios prestados desde el exterior se entenderán prestados en el territorio nacional, en tal sentido, de manera inmediata cambia el tratamiento tributario de tales servicios, recayendo sobre estos la obligatoriedad de ser gravados con IVA.

Por otro lado, la exposición de motivos de la reforma antes mencionada expresa lo siguiente;

Prestaciones de servicios y regulación de nuevas TIC: en lo atinente a la modificación del literal b) del artículo se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional.

La aplicación del principio de destino en los servicios es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a la imposición del Impuesto, entre otros, a

aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC – tecnologías de la información y la comunicación – que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor (Congreso de la Republica de Colombia, 2016)

De esta manera se produce un cambio significativo en la regulación de los servicios prestados desde el exterior, que permite lograr un equilibrio entre los prestadores de servicios locales, frente a los extranjeros. Dado que, previa aprobación de la citada norma, los primeros debían asumir la carga fiscal de cobrar y pagar el IVA por los servicios prestados internamente, perdiendo competitividad en la medida que sus servicios resultarían más costosos para el consumidor final, mientras que los extranjeros permanecían exentos, logrando así obtener ventajas competitivas injustificadas frente a los competidores locales. Con dicho cambio normativo se generó entonces la inclusión en la lista de servicios gravados con IVA, de una serie de actividades que hacen parte de las nuevas tecnologías, entre las que se encuentran los servicios de streaming.

Servicios Prestados Desde el Exterior Exceptuados de Gravamen en Materia de IVA

A partir de la introducción de los mencionados cambios normativos, la mayoría de los servicios digitales prestados desde el exterior se encuentran gravados a la tarifa general del IVA, que equivale al 19%, con excepción de algunos servicios que hacen parte de la categoría de excluido. Tales como; los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales; el suministro de páginas web, servidores, computación en la nube, y la adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, según lo establecido en el artículo 476 del E.T.

Mecanismos de Recaudo del IVA en Prestación de Servicios Desde el Exterior

En aras de recaudar el impuesto generado en operaciones de prestación de servicios prestados desde el exterior hacia el territorio nacional, el gobierno colombiano implementó estrategias diversas, que se diferencian en función a los sujetos que intervinieran en las operaciones.

Configurándose una serie de mecanismos distintos a través de los cuales la administración tributaria logra el efectivo recaudo del impuesto.

Operaciones de Servicios Prestados Entre Compañías

En concordancia con lo establecido en el numeral 3 del artículo 437-2 del E.T, el cual fue modificado por el artículo 180 de la ley 1819 de 2016. Sí la transacción se efectúa entre compañías o B2B (Business to Business), estando el ente económico nacional catalogado como parte del régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA). El recaudo del impuesto se realizaría a través del mecanismo de retención en la fuente a título de venta o Rete IVA. Bajo esta premisa la compañía adquirente del servicio y establecida en el territorio nacional, se encuentra en la obligación de practicar la retención en la fuente a título de IVA, al prestador del servicio al momento de efectuar el pago o abono en cuenta y una vez practicada la misma, le es exigible la presentación de la declaración del impuesto correspondiente junto a su pago respectivo.

Cabe resaltar que para el caso al que se hace referencia el porcentaje de retención asciende al 100% del valor del impuesto, según lo ha establecido el legislador colombiano en el párrafo 1 del artículo 437-1 del E.T.

Operaciones de Servicios Prestados a Consumidor Final o No Responsables

Diferente tratamiento aplica para los casos en los cuales el adquirente del servicio es un no responsable en el impuesto a las ventas, situación común a los casos B2C (Business to Consumer) o B2B (Business to Business) en los cuales el comprador no es responsable del impuesto. En este tipo de situaciones el prestador del servicio, no residente en Colombia estaría en la obligación de inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), reteniendo y pagando el IVA a la administración de impuestos a través de los mecanismos dispuestos por esta para tales fines.

Mecanismo de Retención Por Parte de Entidades Emisoras de Medios de Pagos

Un tercer mecanismo, así como un tercer escenario que interviene en el proceso de recaudo del impuesto lo constituye las entidades emisoras de medios de pagos. Sobre estas recae la

responsabilidad de realizar la debida retención del impuesto, en los casos en los cuales los prestadores de servicios electrónicos deseen acogerse al mecanismo de retención, situación que aliviaría su carga operativa en razón a que ya no tendrían la obligación de practicar la retención y efectuar el pago a la administración. En este caso sería la entidad emisora de medios de pago la responsable de realizar dicho trámite, según lo ha establecido el legislador colombiano a través de la modificación efectuada al numeral 8 del artículo 437-2 del E.T, por medio del artículo 6 de la ley 2010 de 2019.

En este caso, el porcentaje de retención también asciende al 100% del valor del impuesto, según lo ha establecido el legislador colombiano en el párrafo 1 del artículo 437-1 del E.T.

Tratamiento de los Servicios de Streaming Prestados Por Plataformas Digitales y la Tributación de Generadores de Contenidos

Aunque podría parecer obvio, resulta importante resaltar la diferencia existente en materia de tributación de los servicios de streaming prestados por una plataforma y los ingresos percibidos por individuos o empresas que hacen uso de estas para ofrecer contenido digital audiovisual, v.gr. Tributación de Youtubers por poner uno de los casos más conocidos.

A través del Concepto 904866 del 28 de mayo de 2021, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha expresado que:

A la luz del artículo 420 del Estatuto Tributario, el aprovechamiento del contenido audiovisual en comento no representa una operación que coincida con alguno de los hechos generadores del IVA.

En efecto, en lo que se refiere a la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, la referida disposición limita el nacimiento del impuesto a aquellos activos “únicamente asociados con la propiedad industrial. (art. 420)

Sobre lo cual resulta válido recordar lo concluido en el Oficio N° 007073 del 29 de marzo de 2017:

Cuando el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario consagra como hecho generador la cesión o venta de activos intangibles, lo condiciona a aquellos que constituyen la propiedad industrial, más no a la cesión o venta del intangible que constituye el solo derecho de autor”

Sin perjuicio de lo anterior, no se debe confundir el aprovechamiento del contenido audiovisual con el servicio de streaming prestado a través de una plataforma digital en Colombia o desde el exterior, el cual sí se encuentra sometido al IVA por cuanto se subsume en el supuesto de hecho plasmado en el literal c) y en el párrafo 3° del artículo 420 ibidem, para lo cual se debe atender también el párrafo 2° del artículo 437 del Estatuto Tributario y el literal a) del numeral 8 del artículo 437-2 ibidem, entre otras disposiciones. (DIAN, 2021)

Bajo el razonamiento anterior, resulta necesario no confundir la actividad de creación y difusión de contenido audiovisual a través de una plataforma de streaming y el ejercicio de transmisión y difusión que realizan estas del contenido creado por terceros, entendiendo que el primero no es sujeto de gravamen con el impuesto, mientras que el segundo si lo es. A su vez debemos resaltar del contenido del concepto, la diferenciación que realiza la administración de impuestos, referente al tratamiento tributario de la cesión o venta de activos intangibles, los cuales, según el literal b del artículo 420 del estatuto tributario, están gravados con IVA, sin embargo, dentro de la categoría de activos intangibles o derechos de propiedad intelectual existen dos grandes ramas que son el derecho de propiedad industrial, entendido como todas aquellas invenciones producto del intelecto “humano”, tales como; patentes, marcas, diseños industriales, entre otras, cuya finalidad es la de brindar beneficios económicos tangibles o intangibles a una determinada sociedad a través de ventajas competitivas que le otorga el desarrollo de diferentes activos intangibles y que sirven a una determinada industria. Por otro lado, encontramos a la otra rama del derecho de propiedad intelectual, la cual se denomina derechos de autor, y así como en la categoría de los derechos de propiedad industrial, resultan de la creación del intelecto “humano”.

En la terminología jurídica, la expresión “derecho de autor” se utiliza para describir los derechos de los creadores sobre sus obras literarias y artísticas. Las obras que se prestan a la protección por derecho de autor van desde los libros, la música, la pintura, la escultura y

las películas hasta los programas informáticos, las bases de datos, los anuncios publicitarios, los mapas y los dibujos técnicos. (Organización Mundial de Propiedad Intelectual [OMPI], s.f.)

A su vez ambas categorías de derechos de propiedad intelectual son protegidas en Colombia por normativas e instituciones gubernamentales distintas, obteniendo las cesiones y ventas de derechos de autor la exención en el cobro del impuesto de IVA.

Tributación de los Servicios Prestados en el Exterior

Finalmente resulta importante destacar que los servicios prestados en el exterior desde Colombia no son susceptibles de gravamen con IVA, en virtud del principio de destino adoptado por Colombia antes mencionado, según el cual se gravan las importaciones y las exportaciones quedan exentas de gravamen.

Tal afirmación resulta del análisis del literal c del artículo 420 del E.T. En el citado artículo se despliega una lista taxativa de los hechos sobre los que recae el IVA en Colombia, pudiéndose apreciar que dicho literal hace referencia a los servicios sujetos al impuesto. Según se indica a continuación: “Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...) c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos” (art. 420).

De acuerdo a lo anterior, la aplicación del IVA en materia de servicios solo tiene lugar en aquellos casos de servicios prestados en el territorio nacional o aquellos prestados desde el exterior, guardando silencio respecto a aquellos servicios que se prestan en el exterior desde Colombia, a saber, la exportación de servicios. Lo cual es a su vez reforzado por la administración tributaria colombiana través del concepto 089 de 2022 de la DIAN.

De igual manera resulta importante hacer referencia al hecho que existen bienes y servicios que gozan de un tratamiento tributario especial asociado a la exención en materia de IVA cuando tales bienes y servicios son exportados. Brindándole la posibilidad al responsable del impuesto de solicitar en devolución el IVA pagado en operaciones asociadas a la producción de los bienes o servicios prestados. En tal sentido será necesario hacer un análisis del contenido del literal c del

artículo 481 del E.T. y de esta manera determinar si a los servicios de streaming le es aplicable el contenido de dicha norma.

Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

(...)

c) Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia. (art. 481)

Frente al contenido del texto antes citado, vale la pena realizar las siguientes apreciaciones:

1. Los servicios deberán ser prestados desde Colombia, no obstante, su utilización deberá ser exclusivamente fuera del territorio nacional, y
2. Los destinatarios del servicio podrán ser empresas o personas que cumplan con la particularidad de no realizar actividades o poseer negocios en Colombia.

Al aplicar tales supuestos a los servicios de streaming que se presten desde Colombia, porque el responsable del impuesto allí posea su sede principal o centro de operaciones, se puede afirmar que tales servicios gozaran de la calidad de servicios exentos y a su vez el responsable de estos tendrá derecho a solicitar los saldos a favor a que haya lugar según lo establecido en la citada norma.

No sobra expresar que para el caso de aquellos servicios que no cumplan con los requisitos antes señalados tendrán el carácter de gravados, en virtud de que se entenderán prestados al interior del territorio colombiano.

Tratamiento Tributario en Materia del Impuesto Sobre la Renta en Colombia

Previo a la expedición de la Ley 2277 del 13 de diciembre de 2022, (Congreso de la República de Colombia, 2022) la normativa fiscal colombiana encaminada a regular los asuntos atinentes a la prestación de servicios de streaming se había enfocado en un recaudo a través del impuesto al valor agregado (IVA) como se expuso en el aparte anterior, no obstante, a partir de la entrada en vigor de la Reforma Tributaria promovida por el gobierno nacional colombiano en diciembre de 2022. La cual entró a regir para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios a partir de la vigencia fiscal del año 2023. Se logró configurar un mecanismo de recaudo vía Impuesto de Renta, según lo establece el artículo 57 de la citada norma, que adicionó el artículo 20-3 al E.T. el cual se transcribe a continuación:

Tributación por presencia económica significativa en Colombia. Se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia sobre los ingresos provenientes de la venta de bienes y/o prestación de servicios a favor de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional. (art. 20-3)

La norma anteriormente indicada tiene la finalidad de imponer cargas fiscales principalmente a las compañías que prestan servicios tecnológicos desde el exterior entre las que se encuentran las plataformas de streaming, los cuales son disfrutados por usuarios al interior del territorio nacional. Sin embargo, resulta importante aclarar que esta medida no cobija a todas las compañías de este tipo, toda vez que la misma norma establece algunas condiciones especiales que deberán cumplir tales empresas para ser consideradas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, entre las condiciones establecidas por el legislador colombiano encontramos que las personas no residentes o entidades no domiciliadas deberán tener una “presencia económica significativa” en el país.

Resulta interesante ver que el legislador al incluir dicho concepto en el cuerpo de la citada norma esconde una intención que claramente va encaminada a delimitar el espectro de personas o entidades no domiciliadas en el país que deberán asumir la carga fiscal impuesta por la misma, y es por esto que establece un tope mínimo de ingresos brutos obtenidos durante el año anterior o

durante el año en curso, ingresos mínimos que ascienden a la suma de (31.300) UVT (Unidad de Valor Tributario) o más, por transacciones que involucren venta de bienes con cliente(s) o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional, así como aquellas personas o entidades no residentes en Colombia que presten “servicios de transmisión libre, incluyendo programas de televisión, películas, “streaming” música, transmisión multimedia “podcasts” y cualquier forma de contenido digital”. Tal como lo establece el numeral 2.3 del artículo 20-3 Ibidem.

Respecto al mecanismo de pago del tributo por parte de las personas o entidades a las que hace referencia el artículo citado, se entiende que estas lo harán a través del formulario de presentación del impuesto, dispuesto por la administración tributaria para “personas jurídicas y asimiladas y personas naturales y asimiladas no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes, o de ingresos y patrimonio para personas no obligadas a declarar”.

No obstante, se resalta una particularidad que introdujo el parágrafo 2. Del artículo 20-3 del E.T. el cual brinda una alternativa de tributación a aquellas personas o entidades no residentes o no domiciliadas en Colombia, según se evidencia en el texto de la norma:

La persona no residente o entidad no domiciliada en Colombia a la que se refiere esta disposición podrá optar por declarar y pagar en el formulario del impuesto sobre la renta, una tarifa del tres por ciento (3%) sobre la totalidad de los ingresos brutos derivados de la venta de bienes y/o prestación de servicios digitales, desde el exterior, vendidos o prestados a usuarios ubicados en el territorio nacional. En este caso, no aplicará el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.

Cuando la persona no residente o entidad no domiciliada en Colombia, opte por este mecanismo, podrá solicitar la no aplicación de la retención en la fuente indicada en el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario. (Congreso de la República, 1989).

Al acogerse a dicha alternativa de tributación, el sujeto no residente podrá realizar una declaración simplificada, aplicando una tarifa inferior a la fijada para los responsables del régimen ordinario del impuesto, haciendo la salvedad que para el caso de los no residentes que se acojan a dicha alternativa, el cálculo del impuesto no se efectuará sobre la renta líquida gravable, sino sobre los ingresos brutos obtenidos en el territorio nacional.

Una vez examinado el contenido de la norma es fácil deducir lo siguiente:

1. Solo aquellas personas o empresas no residentes que igualen o superen el umbral establecido por la ley de (31.300 UVT) tendrán la obligación de tributar a través del Impuesto de Renta y complementarios, por los servicios prestados desde el exterior y disfrutados en el país.
2. Las personas naturales o jurídicas que presten servicios digitales desde una jurisdicción distinta a la colombiana y que no tengan una presencia significativa en el territorio nacional, es decir, que el número de clientes o usuarios que disfruten sus servicios en el país no sean suficientes para aportar un monto de ingresos que permitan alcanzar el umbral determinado por la norma, quedarán exentos de tributar por concepto de impuesto de renta y complementarios por tales servicios.
3. Las personas no residentes en Colombia o las entidades sin domicilio en el país sometidas al contenido del artículo 20-3 del E.T. podrán acogerse a una tarifa diferencial del 3% de los ingresos brutos, respecto al mecanismo ordinario de declaración y pago del impuesto.

La introducción de la norma anteriormente citada nos permite determinar la existencia de un grupo de personas claramente delimitadas que serán responsables de tributar por concepto de impuesto sobre la renta y complementario por los servicios digitales prestados desde el exterior y disfrutados al interior del territorio nacional, entre los que se destacan los servicios de Streaming. Si bien con los desarrollos normativos enunciados anteriormente es posible evidenciar la existencia de avances significativos en materia de disminución de la brecha existente en materia de tributación, al corregir las distorsiones presentes en los sistemas tributarios asociadas a la erosión de la base imponible. Al migrar el desarrollo de las economías de un plano principalmente físico a economías altamente digitalizadas, donde en muchos sectores el componente digital cobra mayor relevancia que el físico, surgen interrogantes encaminados a conocer la manera efectiva a través de la cual las administraciones de impuestos lograrán materializar un recaudo objetivo.

En el mismo sentido surgen dudas respecto a los límites tecnológicos y jurídicos que pudieran aparecer, asociados a los procedimientos empleados por las administraciones, puesto que se requerirá de herramientas tecnológicas que permitan la identificación idónea del usuario que

disfruta el servicio. Así como el respeto de disposiciones jurídicas que propenden por la salvaguarda de derechos fundamentales de las personas que deban ser protegidos.

Entre los interrogantes que surgen, se destacan los siguientes:

¿Qué criterios técnicos empleará una determinada administración tributaria para exigir el cobro de un determinado tributo a una persona o empresa que presta servicios de streaming desde el exterior, si el usuario ya no reside en el país sujeto de cobro, pero conserva los mismos datos de usuario e inclusive el/los mismo(s) dispositivo(s), al ser la ubicación geográfica del usuario el criterio que fundamenta el cobro del tributo?

Continuando con la línea de pensamiento antes planteada ¿tendría la persona o entidad prestadora del servicio de streaming desde el exterior que identificar la ubicación geográfica de sus usuarios, con los cambios de residencia que puedan generarse por muchos de estos, en aras de justificar la no obligatoriedad de pagar el impuesto de renta por tener una reducción de usuarios en un determinado territorio debido al flujo migratorio de estos y de esta manera no cumplir los topes establecidos en la norma legal?

Como consecuencia de lo anterior ¿podría la administración de impuestos exigir a la persona o entidad prestadora del servicio de streaming desde el exterior, el suministro de datos a través de los cuales pudiera constatar la veracidad de las afirmaciones que sustentan la disminución del número de usuarios en dicho territorio?

¿podría constituir dicha solicitud de datos una violación a derechos fundamentales tales como la intimidad personal o la privacidad?

Son muchos los interrogantes que pueden surgir en torno a la aplicación de las normas jurídicas que pretenden regular aspectos asociados a la tecnología, debido al avance desenfrenado que se evidencia respecto a este sector de la economía que día a día influye en mayor medida en cada sector de la misma.

Sin embargo, podemos afirmar que, aunque no se ha logrado una regulación plena, se advierten avances en el sistema tributario nacional, el cual adquiere con la promulgación de las normas citadas, mayores herramientas legales a través de las cuales se logra ampliar el espectro de personas obligadas a tributar. Reduciendo considerablemente las grietas existentes y a su vez los altos niveles de elusión que se generan a partir de la existencia de vacíos normativos en el sistema por las dinámicas que demuestran que los desarrollos normativos generalmente se encuentran

rezagados respecto de los cambios de las sociedades. Sin embargo, puede considerarse un logro en materia impositiva que contribuye al fortalecimiento del sistema tributario nacional.

Conclusiones

Teniendo en cuenta la revisión realizada sobre el problema de la erosión de la base imponible por parte de empresas multinacionales y los nuevos modelos de negocio surgidos a partir de la cuarta revolución industrial y sus avances tecnológicos, entre los que encontramos a las plataformas de streaming, podemos concluir que:

1. Existe una necesidad de desarrollar mecanismos legales conjuntos que apoyen de manera unificada a las distintas administraciones fiscales en la lucha contra la evasión fiscal, en tal sentido los esfuerzos realizados por la OCDE/G20, al intentar llegar a consensos que en cierto modo conduzcan a la materialización de acciones coordinadas a través del plan BEPS y sus pilares 1 y 2, resultan hasta la fecha, el mayor avance en este sentido, contribuyendo a una mayor cohesión fiscal internacional.
2. La aplicación de tales directrices conduce a una generación homogénea de normas fiscales a nivel internacional, que, aunque no hayan sido concluidas y su ratificación por los Estados miembros del modelo de convenio no se haya materializado, marcan la ruta a seguir en la regulación y control de los flujos de ingresos fiscales, ampliando su alcance a un mayor número de industrias como son aquellas que componen la economía digital.
3. En el caso de Colombia, se viene regulando la materia, a tal punto que en distintas reformas fiscales se han introducido cambios normativos en materia de IVA e impuesto sobre la renta, sin embargo tales cambios no necesariamente se ajustan a los lineamientos abordados en la OCDE, lo cual eventualmente podría contrariar las decisiones finales que adopten tales organismos internacionales, generándose posibles diferencias normativas que podrían conducir a la realización de futuras reformas tributarias en aras de armonizar la legislación nacional con las normas internacionales.
4. Podemos afirmar que Colombia ha avanzado en la regulación de la tributación de los servicios digitales prestados desde el exterior, logrando reducir la brecha existente y

contribuyendo a un mayor recaudo por actividades digitales garantizando la disminución de la erosión de la base imponible en tal sentido.

Referencias

- Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2020). *Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital*. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Experiencias-internacionales-en-la-tributacion-de-la-economia-digital.pdf>
- Cabrera Cabrera, Ó. (2018). El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 79, 133-187. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3313878>
- Chalaby, J. K. (2023). The streaming industry and the platform economy: An analysis. *Media, Culture & Society* 46 (3), 552-571. doi:<https://doi.org/10.1177/01634437231210439>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019) *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Santiago. LC/PUB.2019/8-P.
- Congreso de la Republica de Colombia. (2016). *Exposición de motivos del proyecto de ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones: justificación articulado personas jurídicas*. <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/ANEXO%20Personas%20Juridicas%20-Exposicion%20Motivos%20-Reforma%20Tributaria%20Oct2016.pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2021). *Oficio 904866 de 2021 sobre Impuesto sobre la renta y complementarios*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_904866_2021.htm
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2017). *Oficio 007073 de 2017 sobre impuesto sobre las ventas*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_7073_2017.htm
- Jaque López, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. *Revista Impuestos* 162, 9-22. <https://www.academia.edu/17178308/>
- Congreso de la República de Colombia. (2016). *Ley 1819 de 2016 (diciembre 29), por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 50101.

Congreso de la República de Colombia. (1989). *Decreto 624 de 1989* (30 de marzo), *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales*. Diario Oficial 38756.

Congreso de la República de Colombia. (2022). *Ley 2227 de 2022* (diciembre 13), *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial 52247.

López Laborda, J., & Onrubia, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *Información Comercial Española. ICE: Revista Economica* 917, 11-26. doi:<https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7136>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economico (OCDE). (2010). (22 de julio) *Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio*. Paris. <https://www.academia.edu/12490004/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economico OCDE. (2016). (16 de septiembre) *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosion de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Paris. https://www.oecd.org/es/publications/proyecto-beps-nota-explicativa_9789264263567-es.html

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economico (OCDE). (2020). *10 preguntas mas frecuentes sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalizacion*. Autor.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economico OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Paris. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Economico OECD. (2020). (14 de octubre) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI). (s.f.). <https://www.wipo.int/es/web/copyright>

Vallejo Aristizabal, S., & Maldonado Lopéz, G. (2007). *Los convenios para evitar la doble imposición*. *Fiscalidad*, 50. 39-59. <https://www.academia.edu/9251911/>

Villagra Cayamana, R. A., & Zuzunaga Del Pino, F. E. (2014). *Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica*. *Revista de la Facultad de Derecho PUCP*. 72, 163-202.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.008>