

LA ECONOMÍA DIGITAL PONE EN JAQUE AL DERECHO TRIBUTARIO*



Julio Roberto Piza Rodríguez**
Profesor nacional invitado

Resumen: Resumen: El creciente desarrollo de los instrumentos digitales ha sido el mayor dinamizador de la economía mundial, con innovaciones en el plano de las transacciones, que al prescindir de la presencia física, han puesto en jaque la estructura tradicional sobre la cual los Estados habían cimentado sus sistemas tributarios. El reto de encontrar un *nexo causal* que sustituya las figuras tradicionales de residencia y fuente para gravar la economía

* Este artículo se basa en investigaciones de derecho comparado desarrolladas en el Centro Externadista de Estudios Fiscales(CEEF), bajo la dirección del profesor Julio Roberto Piza y con la coordinación de María Paula Baptiste, investigadora del Externado. Participaron en la investigación para este artículo Melissa Echeverry Díaz, Lina García Ospina, Ricardo Porras Saavedra y Jaime Smith Rovira, estudiantes de la Universidad Externado de Colombia.

** Doctor en derecho. Consejero de Estado y profesor Universidad Externado de Colombia. Se basa en investigaciones de Derecho Comparado llevadas a cabo por el equipo liderado por María Paula Baptiste, abogada y profesora de la misma casa de estudios, y compuesto por Melissa Echeverry Díaz, Lina García Ospina, Ricardo Porras Saavedra y Jaime Smith Rovira, estudiantes de la Universidad Externado de Colombia.

digital y financiar los Estados en los cuales se genera valor, requiere un consenso supranacional de carácter geopolítico que aún no se logra. Entre tanto, se expanden soluciones singulares de cada país que inciden en la competitividad y en la atracción de la inversión. Por si faltaran ingredientes en la compleja situación fiscal que enfrentamos, el Estado aún tiene pendiente esta tarea. Este artículo revisa la alternativa que se explora en el derecho tributario internacional –por ahora transitoria– de un gravamen híbrido que tiene un perfil hacia el consumo y las posibilidades de su aplicación en Colombia.

Palabras clave: economía digital; imposición indirecta; IVA; DST.

THE DIGITAL TAX ECONOMY PLACES TAX LAW IN CHECK

Abstract: The growing development of digital instruments has been the greatest driver of the world economy, with innovations at the business level which, by working without a physical presence have jeopardized the traditional structure on which States had built their tax systems. The challenge is to find a nexus that replaces the traditional notions of residence and source to tax the digital economy, and to finance those States in which value is generated: it requires a supranational geopolitical consensus that has not yet been achieved. Meanwhile, in each country, unique solutions that affect competitiveness and attract investment are expanding. In Colombia, as if there were not already enough ingredients in the complex fiscal situation we face, the State still has to take on its part in this task. The article reviews the transitory alternative that is currently being explored in international tax law, that of a hybrid tax focused on the consumer, and its possible application in Colombia.

Key words: digital economy; indirect taxation; VAT; Digital Services Tax (DST).

Introducción: el problema

Los Estados requieren impuestos para financiar sus fines. Este sencillo postulado sustenta el ejercicio del poder tributario y la determinación de las contribuciones de los ciudadanos para asignar las cargas públicas a los agentes privados que operan en la economía, *i. e.* productores y consumidores. Los estados democráticos en economías de mercado son esencialmente “estados impositivos”¹; en tanto que la constitución se edifique bajo la libertad y la propiedad de los particulares sobre los bienes económicos, el Estado se financia compartiendo sus ganancias². En efecto, los impues-

¹ FORTSTHOFF 198).

² KIRCHHOF 1999.

tos —en tanto principal fuente de financiación de los Estados democráticos— extraen de la economía los recursos requeridos para el financiamiento del gasto público, gravando tanto la producción como el consumo de bienes y servicios. Para configurar jurídicamente el impuesto como una obligación tributaria se requiere un *nexo* entre el obligado a pagarla como sujeto pasivo, y el Estado que la exige como sujeto activo, bien sea que se trate de un vínculo de orden personal entre ambos sujetos, o real entre Estado y la riqueza gravada. Así, mientras que el consumo normalmente se grava en el *destino* a través de tributos indirectos —como el IVA, la producción suele gravarse en el *origen* mediante impuestos directos como el impuesto a la renta o el patrimonio de las empresas o personas, que asignan potestad tributaria a los estados en virtud de la ubicación física de los factores de producción.

V. gr., en el impuesto sobre la renta, la configuración de la residencia fiscal depende de la permanencia de personas naturales en un territorio; al tiempo que la fuente del ingreso suele asociarse al *situs* de los bienes enajenados o al lugar donde materialmente se prestan los servicios; o también a figuras complementarias como el establecimiento permanente, cuando la empresa desarrolla parte de su actividad productiva en una jurisdicción que, por tanto, tiene derecho a gravarla.

Sin embargo, la dinámica económica actual en la cual la explotación de intangibles es significativa —muchos de ellos explotados digitalmente— ha puesto de manifiesto la insuficiencia de los criterios de sujeción basados en la presencia física³. En especial, esta circunstancia se exagera en el caso de las empresas multinacionales, que gracias a la elevada movilidad de los factores productivos contemporáneos (personas, conocimientos, patentes, bases de datos, etc.) y a la digitalización del intercambio comercial, desarrollan sus actividades económicas en mercados de múltiples jurisdicciones; lo hacen sin necesidad de componentes físicos relevantes en los países donde están sus consumidores, y pueden trasladar discrecionalmente mediante estructuras jurídicas, su operación económica a cualquier jurisdicción para

³ Con ello no planteamos que la necesidad de reevaluar estos criterios sea una preocupación exclusiva de la última década, pues, como bien expone Navarro (2021), los comentaristas venían advirtiendo sobre las deficiencias de las reglas de nexo basadas en la presencia física para adaptarse a la economía digital desde mucho antes de la introducción del Proyecto *BEPS*.

optimizar su carga fiscal. Estas características han resaltado la necesidad de reevaluar los conceptos que tradicionalmente han orientado la estructura jurídica de los impuestos directos sobre la producción, lo que supondría una recomposición del sistema fiscal internacional. Esto a su vez exigiría complejos consensos multilaterales por sus implicaciones en la competitividad y en la atracción de la inversión como política interna de los Estados, en particular los de nivel intermedio de desarrollo como Colombia⁴.

Como contraste, en una economía de mercado mundial, así sea a costa de la justicia tributaria, los impuestos al consumo resultan más eficientes para resolver los desafíos de la digitalización de la economía, pues el nexo causal está ligado al precio de los bienes y servicios y por tanto, inciden únicamente en el último eslabón de la cadena de un mercado mundial, el consumidor final –desligados de la localización física de los factores productivos y ligados a la dinámica del mercado que al final termina en el consumidor de los bienes y servicios que se comercializan, ampliando así el gran poder recaudatorio del impuesto al consumo. Sin embargo, el trasladar toda la carga al consumidor enfrenta dos problemas: que los estados donde residen las legiones de consumidores participen de las ganancias de las multinacionales a través de la parte correspondiente del impuesto a las utilidades: y, el afinar los procedimientos para recaudar el impuesto, especialmente cuando se trata de negocios masivos B2C, de bajo valor, con formas de pago que involucran la participación de las entidades financieras.

El panorama internacional actual

A mediados del 2012, los miembros del G20, preocupados por la recuperación económica de los Estados tras la crisis del 2008, y en el contexto de múltiples escándalos sobre los bajos niveles de tributación de las multinacionales⁵

⁴ Al respecto, Báez y Brauner (*Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously* 2019), acertadamente plantean que el núcleo de las dificultades a las que se enfrenta el régimen tributario internacional, que dio lugar al Plan de Acción *BEPS*, es la variedad de respuestas internacionales sin coordinación con el derecho interno.

⁵ Por ejemplo, en el caso *Apple* (2016), pese haber sido constituida en Irlanda, la compañía que era propietaria de los intangibles que generaban ingresos en el antiguo continente no era residente fiscal en ningún Estado, por lo cual no tributaba por rentas globales en ningún país, al paso que las regalías pagadas por las demás sociedades del grupo eran deducibles del impuesto sobre sociedades. De otra parte, en el caso de *SABMiller*, aunque para el año 2010 la

y personas de alto poder adquisitivo⁶, solicitaron a la OCDE un informe sobre las estrategias utilizadas por tales contribuyentes para trasladar artificialmente sus ganancias a jurisdicciones de nula o baja imposición y erosionar las bases impositivas a través de deducciones, conocido como “*BEPS*” por sus siglas en inglés (*base erosion and profit shifting*). Como resultado de esa pesquisa, en el 2015, la organización publicó los reportes finales de un Plan de 15 acciones dirigidas a combatir las referidas estrategias con un “enfoque multilateral”. Estos paraísos son guaridas de evasores de todas las pelambres con riquezas amasadas lícita o ilícitamente –artistas, deportistas, empresarios, políticos, herederos, terroristas y criminales– quienes montan complejas arquitecturas jurídicas y financieras para protegerse de riesgos y eludir las obligaciones tributarias.

Puntualmente, la Primera Acción fue la encargada de abordar los desafíos tributarios derivados de la digitalización de la economía global⁷ y, en ese empeño, el “Reporte Final” (publicado en 2015) presentó una descripción general de la problemática y de algunos de los modelos de negocio gestados en ese contexto⁸; esto, a fin de concluir con la relevancia de adoptar

multinacional controlaba más del 30% del mercado cervecero en Ghana, su utilidad operacional era 0,69% del ingreso bruto, pues la misma se atribuía a filiales constituidas en paraísos fiscales.

⁶ En el caso de Lionel Messi (2016), por ejemplo, donde este cede sus derechos de imagen a una sociedad en Belice, que cede a su vez estos derechos a otras sociedades domiciliadas en Uruguay, Reino Unido y Suiza, los ingresos acababan siendo percibidos por el jugador como socio de la sociedad final. También los casos de los cantantes Mick Jagger y Bob Geldof que registraron sus casas y otros bienes inmuebles a nombre de compañías constituidas en territorios exentos de impuestos.

⁷ El documento no contiene una definición concreta del término “economía digital”, pero consideramos que se refiere a “la fusión de varias tecnologías multipropósito (*GPTs*, por sus siglas en inglés) y la variedad de actividades económicas y sociales, llevadas a cabo por personas a través de Internet y las tecnologías relacionadas”, en el sentido expuesto por Carl Dahلمان, Sam Mealy y Martin Wermelinger, *Harnessing the digital economy for developing countries*, 2016.

⁸ Estos son (i) *e-commerce*, i. e. la amplia variedad de actividades comerciales realizadas por medio de computadoras; (ii) las pasarelas de pago, dirigidas a facilitar la realización de pagos en línea; (iii) las *app stores*, que son mercados organizados online de software; (iv) la publicidad online; (v) el *cloud computing*, que permite acceder a redes compartidas de recursos informáticos configurables; (vi) el *high frequency trading (HFT)*, para generar, enrutar y ejecutar ordenes sobre valores negociables; y (vii) las plataformas participativas en red que habilitan a los usuarios para colaborar y contribuir al desarrollo, ampliación, calificación y distribución de contenido creado por el usuario. OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 2015 Final Report* (2015).

medidas multilaterales para someter tales estructuras comerciales a una imposición “adecuada”, y no a respuestas específicas que aislen la economía digital del resto de la economía (problema del “*ring fencing*”)⁹. Si bien es cierto que el documento tiene una textura abierta que no propone soluciones permanentes¹⁰ sino que remite a los resultados de otras acciones¹¹ y a las guías sobre el IVA¹² para abordar las reformas requeridas en los campos de la imposición directa¹³ e indirecta¹⁴, si contiene precisiones sobre los impuestos indirectos que merecen ser detalladas.

En concreto, el Reporte Final de la Acción 1 hace hincapié en que como los tributos indirectos recaen sobre el consumo, y por tanto se gravan con arreglo al “principio de destino”¹⁵, para los consumidores resulta neutral quien es el proveedor, siempre que el impuesto esté incluido en el precio.

⁹ SCHÖN (2018) señala que, si bien este alegato contra el aislamiento de la economía digitalizada es correcto en términos generales, puede tener sentido desarrollar reglas específicas sobre la materia, siempre que estas estén alineadas con los supuestos generales sobre el alcance y la estructura del régimen tributario internacional y la asignación de derechos tributarios entre países.

¹⁰ Incluso, de acuerdo con la Acción 1, se manifiesta que debido a las conclusiones a las que se llega en el reporte, éstas pueden evolucionar a medida que la economía digital continúa desarrollándose; por lo tanto, es importante continuar con la labor y darle seguimiento constante a la evolución a lo largo del tiempo. Para alcanzar los objetivos planteados en la Acción 1, el trabajo continuará tras la finalización de los demás trabajos de seguimiento del proyecto *BEPS* y antes del año 2020, según la organización en esa época, deberá elaborarse un informe que refleje los resultados de la continuación de los trabajos en relación con la economía digital.

¹¹ Concretamente, remite a las Acciones 3, 7, 8 a 10 y 13 sobre empresas controladas desde el exterior, establecimiento permanente (EP), precios de transferencia y valoración de intangibles y uso de la información obtenida a raíz del régimen de precios de transferencia, respectivamente.

¹² Actualmente, OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

¹³ Tras precisar que no recomienda su aplicación por tratarse de alternativas unilaterales que demandarían cambios sustanciales en las normas tributarias internacionales, la OCDE presenta tres medidas relativas a la imposición directa, a saber: (i) la introducción de un nuevo nexo denominado “presencia virtual significativa”, para que la configuración de un establecimiento permanente no requiera presencia física; (ii) la implementación de retención en la fuente sobre algunos tipos de transacciones digitales; y (iii) la creación de impuestos de estabilización (*equalization levy*) sobre empresas de economía digital, que han generado especial rechazo por parte del gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica.

¹⁴ De hecho, el propio documento admite que dado que según la evolución de estas tendencias, las conclusiones deberán adecuarse en la medida en la cual la economía digital se desarrolle: “...es importante continuar trabajando en estos temas y monitorear los desarrollos a lo largo del tiempo”, y “el trabajo continuará una vez finalizado el resto de trabajos de seguimiento del Proyecto *BEPS*” (OECD 2015).

¹⁵ (OECD 2017).

Por lo cual, los desafíos de gravar al consumidor en los negocios digitales (especialmente el intercambio comercial mediante plataformas electrónicas) son dos: en primer lugar, que se apliquen siempre para no generar distorsiones competitivas; y en segundo lugar, que se diseñe un procedimiento recaudatorio eficaz que no eleve los costos de transacción¹⁶. Aun cuando el diseño del gravamen de las operaciones B2B¹⁷ se mantiene en términos relativamente funcionales bajo el esquema de cobro revertido por el adquirente, la digitalización de la economía ha masificado las operaciones B2C¹⁸ y C2C¹⁹, muchas con un bajo valor individual, dificultando el control por parte de las administraciones tributarias. Bajo ese contexto, la OCDE resalta que el costo administrativo del recaudo podría superar el monto del impuesto²⁰ y que la incidencia recae en los consumidores, sin que exista posibilidad de gravar igualmente al proveedor no residente por sus ganancias.

La propuesta para hacer frente a esas problemáticas se encuentra mejor desarrollada en las *Directrices Internacionales sobre IVA de 2017*²¹, las cuales –manteniendo lo enunciado en los Anexos C y D de la Acción 1– sugieren la implementación de un registro de proveedores extranjeros (de las modalidades B2C y B2B) y la inclusión como obligados tributarios a terceros, que actúen en nombre de los proveedores no residentes con un amplio rango de obligaciones y deberes tributarios que van desde el simple registro hasta la responsabilidad solidaria por el impuesto no recaudado.

¹⁶ (OECD 2015).

¹⁷ Incluye transacciones en las cuales un empresario vende productos o presta servicios a otra compañía; en ambos casos, versiones en línea de transacciones tradicionales en las que el mayorista adquiere cargamentos de bienes en línea y los vende. También se encuentra el caso del suministro de bienes y servicios para apoyar otras empresas. Michael Lang e Ine Lejeune, ‘VAT/GST in Global Digital Economy’, Kluwer Law International, (2015).

¹⁸ Es la provisión de bienes o servicios a personas que actúan fuera del ámbito de la profesión del vendedor o proveedor de servicios. OECD, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Final Report’, 2015, 55.

¹⁹ Es el modelo de negocio que ayuda a los consumidores a vender o arrendar activos en línea. Este sistema de pagos electrónicos ofrece numerosos beneficios para sus usuarios, como: (i) protección en contra del fraude, siempre que el comprador y el vendedor no realicen intercambio de información confidencial; (ii) métodos de pago más rápidos que los tradicionales; y (iii) en muchos casos, la posibilidad de realizar transacciones con diferentes monedas. OECD, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Final Report’, 2015, 57.

²⁰ Es por ello que muchas jurisdicciones eximen de IVA a las importaciones de bienes de bajo valor.

²¹ *INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES 2017*.

Sobre este punto, la OCDE recomienda precisar el estatus del consumidor (comercial o no comercial), de modo que el proveedor extranjero defina el lugar de cumplimiento de sus obligaciones.

Ahora bien, estas propuestas no fijan soluciones definitivas para contrarrestar las problemáticas expuestas en relación con la economía digital, y si bien anuncian la relevancia de establecer medidas unificadas, no avanzan en el diseño de una respuesta ideal, coordinada y multilateral. Mientras se llega a este propósito, dejan abiertas opciones sobre la manera de afrontar el gravamen a la economía digital²² y entre tanto reconocen que los Estados deben tomar medidas aisladas, sin la coordinación requerida, puesto que ella exigiría negociaciones políticas multilaterales. En este punto surge el impuesto sobre los servicios digitales (*DST*, por sus siglas en inglés) como la figura tributaria más viable, una fórmula transitoria mientras se logra una respuesta más sólida. El *DST*—seguramente inspirado en la propuesta de un *equalization levy*²³ de la Acción 1²⁴— es un tributo indirecto que recae sobre servicios prestados por medios digitales, que se edifica sobre la idea de “generación de valor” a través de la participación de los usuarios; con ello, prescinde de exigir la presencia física del proveedor en la jurisdicción del mercado (*market jurisdiction*)²⁵.

Precisamente, en el 2018, la directiva N.º 2018/073 del Consejo de la Unión Europea fijó los lineamientos para la adopción del *DST* en los

²² Para ser publicados en 2018, 2019 y 2020. Señaladamente, (*Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues 2018*), (*Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy 2018*), (*Tax challenges arising from Digitalisation, Interim report 2018: Inclusive framework 2018*), (*Model rules for reporting by platform operators with respect to sellers in the sharing and gig economy 2019*), (*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy 2019*), (*Secretariat proposal for a ‘unified approach under pillar one’ 2019*), (*Global Anti-Base Erosion proposal (GloBE) o Pillar two 2019*) y (*Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2020*).

²³ Se trata de figuras creadas para compensar las pérdidas recaudatorias derivadas de la economía digital, que buscan gravar los ingresos de proveedores no residentes con presencia económica significativa en la jurisdicción, ubicando a proveedores nacionales y extranjeros en plano de igualdad (Kofler y Sinnig 2019).

²⁴ La aparente ventaja del *DST* sobre la propuesta de la OCDE consiste en evitar el ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición, pues este se limita a los impuestos que gravan la renta o el patrimonio.

²⁵ HOYOS JIMÉNEZ 2019.

Estados miembros como una medida interina para atacar los modelos de negocio digitales, a fin de colmar las lagunas del sistema fiscal internacional que permiten que ciertas empresas digitales queden relevadas de tributación en los países en los que operan y crean valor. La preocupación por el gravamen indirecto de los servicios digitales se explica porque contrario a lo que sucede con los bienes (materialmente sujetos al control aduanero), pueden ser prestados sin ningún tipo de presencia física y a través de medios electrónicos, con lo cual, los conceptos de importación y exportación de servicios se difumina. Concretamente, se trata de un impuesto monofásico basado en el principio de destino, que grava los ingresos brutos netos obtenidos por la prestación de ciertos servicios digitales a una tarifa fija del 3%, siempre que el sujeto pasivo (*i. e.* el proveedor extranjero²⁶) supere los umbrales de ingresos establecidos normativamente en un determinado país. El mismo será recaudado a través de declaración presentada al Estado miembro en el que el contribuyente realice el hecho generador, y se deberá hacer durante el primer período impositivo; si ello ocurriera en más de un Estado miembro, se hará en el Estado que elija el sujeto pasivo. Esta alternativa ha sido adoptada en algunos países de la Unión Europea (*v. gr.* España²⁷, Francia²⁸ e Inglaterra²⁹) que, pese a atender un mismo cometido y emplear estructuras similares, establecieron su propio *DST*, con características autónomas. Esta es la evidencia de que se impone establecer respuestas unilaterales ante la impotencia para lograr soluciones uniformes a través de la OCDE, por cuenta de la complejidad para llegar a un consenso internacional en este asunto que supone acuerdos políticos, comerciales, tributarios y administrativos.

La OCDE es consciente que esta proliferación de medidas unilaterales transitorias (como es el caso de el *DST* en la Unión Europea), si bien resuelve en el corto plazo necesidades fiscales en los países que las adoptan,

²⁶ Concretamente, según la propuesta del Consejo, serán sujetos pasivos del *DST* las personas jurídicas o entidades transparentes que superen un importe total de ingresos imposables en el ejercicio de 750 millones de euros y, además, que el sujeto cuente con un monto total de ingresos imposables obtenidos *dentro* de la Unión Europea que supere los 50 millones de euros.

²⁷ Introducido con la Ley 4/2020, del 15 de octubre de 2020.

²⁸ Fijado mediante la Ley 2019-759 del 24 de julio de 2019.

²⁹ Creado mediante el *Finance Act 2020*.

generan distorsiones económicas, doble imposición, incertidumbre, complejidad en su entendimiento y aplicación, elevados costos de cumplimiento y potenciales conflictos con los convenios de doble imposición (CDI)³⁰. Si bien se advierte una tendencia a gravar la economía digital a través de esos mecanismos unilaterales, la OCDE persiste en lograr soluciones basadas en el consenso internacional a partir de un “enfoque unificado”, lo que dio lugar la promulgación de los *Pilares Uno y Dos* a finales del 2020: el primero se centra en la revisión de las reglas existentes sobre la asignación territorial de utilidades y criterios de sujeción (*nexo*); el segundo busca lograr una imposición mínima para las multinacionales³¹.

Las medidas adoptadas por Colombia

Colombia no ha sido ajena a los retos descritos para gravar la economía digital. En primer lugar porque en la última década el gobierno se propuso ingresar a la OCDE y en las reformas tributarias de este período se han venido incluyendo las acciones del plan *BEPS*, dentro de las cuales, en la

³⁰ OECD 2018.

³¹ Según el comunicado emitido por la OCDE el pasado 01 de julio de 2021, a la fecha, 130 jurisdicciones se han adherido a la Declaración que erige a los Pilares Uno y Dos como el marco para la reforma fiscal internacional, con la cual se busca garantizar que las grandes multinacionales paguen impuestos en donde operan. El Pilar Uno busca reasignar parte de los derechos tributarios de los Estados sobre los ingresos de dichas compañías, trasladándolos del país de residencia a los Estados de mercado, es decir, aquellos donde estas desempeñan sus actividades comerciales y generan ganancias, al margen de su presencia física. Lo anterior, fijando como nuevo *nexo* el total de los ingresos generados por las multinacionales (i.e. aquellas con un volumen global de negocios superior a \$20 mil millones de euros y una rentabilidad de más del 10%, incluidas las digitales) en cada jurisdicción de mercado (\$1 millón de euros como regla general y \$250.000 euros en los casos de Estados con PIB inferior a 40 millones de euros). A su turno, el Pilar Dos apunta a establecer una base mínima para la competencia fiscal entre los Estados, a partir de dos medidas: (i) una nueva regla de sujeción impositiva –“Subject to Tax Rule” (STTR), que permite a los Estados de la fuente gravar limitadamente algunos pagos entre partes relacionadas, cuando estos hayan sido sometidos a tributación por debajo de la tasa de referencia y (ii) reglas globales anti-erosión–“Global anti-Base Erosion Rules” (GloBe)–, con las cuales se busca, de un lado, impedir la deducibilidad de pagos a favor de compañías que tributen a una tasa efectiva inferior a la tasa de referencia y, de otro, gravar con un impuesto complementario a las entidades controlantes con respecto a los ingresos de sus controladas que hayan sido sometidos a una imposición inferior a la tasa de referencia. Esta tasa de referencia es una tasa de tributación efectiva del 15%, que se calcula jurisdiccionalmente tomando como base de referencia los ingresos contables. Recuperado de: <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/beps-if-impuestos-digitales.htm>.

Ley 1819 del 2016, se introdujeron modificaciones en el IVA para gravar los servicios prestados desde el exterior sin presencia en el territorio. En el impuesto sobre la renta se introdujo a comienzos del siglo el régimen de precios de transferencia y se inició la firma de los CDI, el primero con España (2006); posteriormente, desde el 2012, se han incorporado otras figuras de la tributación internacional³², como el establecimiento permanente, el beneficiario efectivo, el régimen de sociedades controladas desde el exterior, y la sede efectiva de administración. Asimismo, se replanteó el concepto de residencia de las personas naturales, el concepto de subcapitalización y la cláusula general anti elusión, más con propósito recaudatorio o de compromisos con la OCDE; pero no se ha dado una reflexión de la política tributaria sobre la fiscalidad internacional, que ciertamente requiere una experticia y una voluntad política inexistente por ahora. Es un reto abordar en el futuro las complejidades propias de la tributación internacional por sus implicaciones en los negocios transfronterizos, en la convencionalidad, y en nuestra competitividad como país.

Para adaptarse a la economía digital en el IVA, la Ley 1819 de 2016 modificó dos aspectos: la ampliación del hecho generador incluyendo la explotación de intangibles, y la precisión en el hecho generador de la importación de servicios, estableciendo mecanismos para su recaudo para responder a los nuevos modelos de negocio derivados de los avances tecnológicos³³; así quedó documentado en la exposición de motivos de la referida Ley 1819 de 2016, que justifica la ampliación del hecho generador (para gravar los intangibles) con el argumento de “abarcas estas nuevas formas de economía que por el momento son ajenas a supuestos de tributación”. Esta propuesta de ampliación de la base gravada se origina en el Informe de la

³² Si bien es cierto que las últimas dos reformas tributarias (*i. e.* la Ley 1943 de 2018, declarada inconstitucional por la sentencia C-481 de 2019, y la Ley 2010 de 2019) introdujeron cambios relevantes en el impuesto sobre la renta, tales modificaciones no acogieron plenamente las propuestas *BEPS* sobre corrección de deficiencias previamente identificadas (*e. g.*, si se corrigió el alcance del concepto de establecimiento permanente).

³³ Según la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, en el año 2017 se realizaron más de 87 millones de transacciones en línea, 36% más que el año anterior; estas operaciones representaron \$51.2 billones de pesos, un 24% más que el 2016. Adicionalmente, las cifras mostraron que 94% de los consumidores prefieren usar la tarjeta de crédito para este tipo de transacciones y el 6% restante las realiza con débito a cuentas bancarias (Cámara Colombiana de Comercio Electrónico 2018).

Comisión de Expertos³⁴ por la necesidad de fortalecer el IVA, gravando una fuente de explotación creciente que se encontraba excluida sin justificación alguna, en contraste con el rendimiento del IVA en países de la región³⁵.

La comisión propuso la ampliación de la base considerando el auge de la economía digital como ya se había advertido por la OCDE con las acciones propuestas (2013), no sólo recomendando que se fueran incorporando estas acciones progresivamente, pero también que fueran adaptadas a las particularidades de nuestro contexto. A propósito de este informe, el gobierno presentó el proyecto que se convirtió en la Ley 1819 en la cual, en relación con el IVA, se amplió el hecho generador incluyendo transacciones sobre intangibles y mecanismos para el tratamiento tributario del comercio electrónico. Así, como se señaló, gravó la venta o cesión de los derechos sobre activos intangibles asociados con la propiedad industrial y la prestación de servicios desde el exterior.

La inclusión de las transacciones sobre intangibles como hecho generador del IVA permite cobijar bienes que a juicio de la OCDE son el eje central sobre el cual las compañías crean valor en la economía digital³⁶, pues esta estima que la inversión en activos intangibles duplica la de activos corporales tradicionales, tales como maquinaria, equipamiento o bienes raíces³⁷.

Sin embargo, esta ampliación resulta muy limitada en cuanto se restringió únicamente a los intangibles de la propiedad industrial, dejando excluida una porción relevante de la propiedad intangible que no califica como originada en la propiedad industrial, como son los derechos de autor o las regalías de la propiedad sobre otro tipo de derechos inmateriales. La “propiedad industrial” que aplicamos según la definición de la CAN³⁸ excluye una porción de bienes y servicios digitales de importancia económica

³⁴ INFORME DE LA COMISIÓN PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Ministerio de Hacienda. 2015.

³⁵ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. 2015 (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria 2015).

³⁶ HOYOS JIMÉNEZ 2019.

³⁷ OECD 2019.

³⁸ La Decisión 486 de la CAN, define la propiedad industrial como “las nuevas creaciones y signos distintivos, tales como patentes de invención, diseños industriales, esquemas trazados de circuitos industriales, secretos empresariales, marcas de productos, marcas colectivas” entre otras.

significativa (v. gr. Los relativos a la propiedad intelectual, como obras cinematográficas, *software*, etc.)³⁹.

Como esta reforma también adoptó, por recomendación del mismo informe, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como base del sistema tributario, conviene señalar que estas normas consideran como activos fijos los bienes intangibles, bajo el entendimiento que estos bienes no son enajenados en el giro ordinario de los negocios⁴⁰; tan solo se grava su explotación pero no su enajenación, teniendo en cuenta que Colombia tiene un IVA *modelo consumo* (que no permite el descuento del IVA de los bienes de capital, que se recuperan como parte de la depreciación en el impuesto a la renta) y no el modelo renta, que sí admite el descuento del IVA en el mismo impuesto⁴¹, según lo dispone el parágrafo 1.º del artículo 420 del ET cuando establece que no se causa el IVA en la venta de activos fijos⁴².

El segundo aspecto de esta reforma tributaria, de cara a la economía digital, fue la inclusión de los servicios⁴³ prestados desde el exterior como hecho generador del IVA de manera genérica; ya desde la Ley 223 de 1995 se consideraban como hecho generador las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles prestados desde el exterior a beneficiarios residentes en Colombia. Si bien la Ley 383 de 1997 había establecido como regla general que los servicios se entendían prestados en la sede del prestador, es decir que el aspecto territorial del impuesto estaba determinado por la sede del proveedor del servicio, en oposición con la sede del consumidor⁴⁴, es decir, lo

³⁹ (Hoyos Jiménez 2019).

⁴⁰ GUZMÁN PAZ 2019.

⁴¹ PIZA RODRÍGUEZ 2019.

⁴² Pese a la poca aplicación que este supuesto puede tener, se podría pensar que esta inclusión haya obedecido al ánimo de evitar ausencias de neutralidad respecto del tratamiento que recibe la cesión o venta de intangibles y el licenciamiento de estos, los cuales se encuentran gravados bajo el supuesto de la prestación de servicios (Medina Salazar y Castro Arango 2019).

⁴³ La prestación de servicios esta definida en el artículo 1.3.1.2.1 del DUR en materia tributaria como “toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.

⁴⁴ DIAN, Concepto 106076 de 2001. En el mismo sentido: Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero Ponente: Hector. J. Romero, Sentencia del 12 de Febrero de 2004.

que la doctrina ha denominado principio de origen, se mantuvo la norma especial sobre la explotación de intangibles explotados en Colombia por los no residentes; esto a pesar de que el hecho generador del IVA respecto a los servicios prestados en el país no incluyera este tipo de explotación como parte del hecho generador. Precisamente para hacer aplicable esta norma, el artículo 437 del ET invertía la responsabilidad, puesto que el responsable del recaudo no era el proveedor no residente sino el beneficiario residente en Colombia, que si era responsable podría tomar este IVA como descontable.

Sin embargo, al incorporar explícitamente el criterio de destino en el artículo 420, sucede que lo determinante no es la sede del prestador del servicio sino el lugar donde este es utilizado por el usuario o beneficiario final, de forma que el parágrafo 3° establece que los servicios o intangibles licenciados en el exterior se entenderán prestados en Colombia si el usuario directo o destinatario tiene su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o la sede de su actividad económica en el territorio nacional; vale decir, se grava no solo este tipo de intangibles como servicios prestados y utilizados localmente, sino también la importación de este tipo de servicios, incluyendo ya no sólo las operaciones B2B sino también B2C.

Si bien la anterior modificación se podría considerar un avance en términos de tributación de la economía digital, es preciso advertir que el legislador siguió utilizando criterios tradicionales del derecho tributario para caracterizar fenómenos tecnológicos. Vale decir, la regla precedente ancló la utilización del principio de destino a unas categorías que resultan obsoletas para ser aplicadas a las innovaciones de la economía digital. Una decisión más acertada fue la española, que utiliza el rastreo de la dirección IP del equipo del usuario como forma de determinar si el servicio se prestó o no en su jurisdicción –en otras palabras, España echó mano de herramientas tecnológicas para gravar estas nuevas formas de negocios de la economía digital⁴⁵.

Adicionalmente, la reforma de 2016, sin reconocer claramente las implicaciones tributarias de la economía digital, con una visión de corto plazo excluyó muchos servicios que para entonces –y aun hoy– resultan novedosos, siguiendo la tendencia generalizada de no frenar con sobrecostos tri-

⁴⁵ HOYOS JIMÉNEZ 2019.

butarios el avance tecnológico. Así, adicionó la lista de servicios excluidos del IVA con aquellos propios de la economía digital, como por ejemplo: el ordinal 21 de del artículo 476 del ET excluye los servicios informáticos relativos a internet o brindados a través de la red, entendidos estos como servidores (*hosting*) y computación en la nube. De la misma manera, excluye los juegos de suerte y azar operados por internet.

Estas expresiones fueron delimitadas por la DIAN en el Concepto N°. 17056 del 25 de agosto de 2017, según el cual la computación en la nube se define como un modelo que permite el acceso omnipresente, conveniente y por demanda a una red de un conjunto compartido de recursos computacionales configurables (por ejemplo: redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios); por otra parte el *hosting* comprende la entrega por el proveedor al consumidor de la oportunidad de alojar o almacenar en un espacio del servidor, disponible y configurado para tal, información para desarrollar una actividad de tipo comercial y/o informativa.

También se incluyó dentro de las exclusiones el licenciamiento del *software* para el desarrollo de contenidos digitales y los servicios de educación virtual que tengan la misma finalidad⁴⁶. El licenciamiento de *software* consiste en la explotación de la propiedad inmaterial de productos informáticos mediante una licencia de uso a cambio de una regalía o canon, que no incluye la transferencia de la propiedad, puesto que este hecho (*i. e.* la cesión del intangible) escaparía a la realización del hecho generador contemplado en el artículo 420 del ET, por los motivos arriba detallados. Estas exclusiones pretenden estimular el desarrollo tecnológico y economía digital del país; sin embargo, el hecho de limitar la exclusión sólo a la creación de contenidos digitales genera incertidumbre sobre el licenciamiento y sobre la utilización del software licenciado, pues se vale de una expresión tan ambigua como la de “desarrollo de contenido digital”⁴⁷. Estas medidas son, entonces, antagónicas, puesto que, por un lado, las exclusiones del IVA pretenden estimular el desarrollo tecnológico; pero, por otro lado, la ampliación de la base gravable con nuevos hechos de la economía digital tenía propósitos recaudatorios. Las mismas, además, contradicen las directrices de la OCDE

⁴⁶ Estos conceptos fueron precisados por el Decreto 1412 de 2017, expedido por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

⁴⁷ MUÑOZ 2019.

para la economía digital (Acción 1), que desaconseja los regímenes de exclusión en el IVA, porque afecta la neutralidad tributaria⁴⁸.

En relación con los procedimientos de recaudo, el artículo 437 del ET dispuso que la DIAN, mediante resolución determinaría el procedimiento que los prestadores de servicios desde el exterior deberán seguir para cumplir con sus obligaciones fiscales - esto es, declarar y pagar el impuesto⁴⁹.

En desarrollo de esta disposición, Colombia adoptó el mecanismo de registro mediante la Resolución 051 del 19 de octubre de 2018 de la DIAN, al establecer que los prestadores de servicio desde el exterior deberán inscribirse en el RUT. Adicionalmente, se establece la obligación de retener en la fuente el 100% del impuesto a cargo de los responsables del IVA en aquellas transacciones propias del modelo B2B descritas con anterioridad⁵⁰. Donde surge una verdadera ampliación del principio de destino es respecto de las operaciones B2C⁵¹, para las cuales el mecanismo de recaudo es conferir la calidad de agentes retenedores a las emisoras de tarjetas de crédito o débito, a recaudadores de efectivo a cargo de terceros y demás agentes que designe la DIAN, obligación que se materializará al momento del pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior. Sin embargo, no bastan las normas sino que es preciso asegurar la viabilidad operativa por parte de estas entidades, tanto por la capacidad para identificar los pagos como por los costos asociados, puesto se advierte una masificación de este tipo de servicios, pero también su bajo valor individual, cuyos costos de recaudo pueden sobrepasar el valor del IVA (CEPAL 2019).

Valga destacar que, aunque el IVA sigue siendo el impuesto que genera el mayor recaudo en el ámbito nacional⁵², no se dispone de información

⁴⁸ OECD 2019.

⁴⁹ HOYOS JIMÉNEZ 2019.

⁵⁰ MEDINA SALAZAR Y CASTRO ARANGO 2019.

⁵¹ Respecto de las operaciones B2C es menester mencionar que esta retención del 100% del IVA efectuada por las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito no se aplican al licenciamiento de intangibles, por lo cual servicios tan representativos de la economía digital como lo es el servicio de streaming (*Netflix, Spotify, Amazon Prime*, entre otros) no quedaron cobijados bajo este supuesto, lo cual conlleva a que el gobierno nacional sólo pueda recaudar el 15% del IVA, como lo consagra el artículo 437-1 ET. Lo anterior lleva a la indeseable consecuencia de dejar de recaudar \$2.088.957 millones de pesos en IVA sobre el ingreso de algunas sociedades proveedoras de *streaming* (Triana Suárez y Aragón Trujillo 2018).

⁵² DIAN 2021.

concreta que permita evaluar los efectos recaudatorios de estas modificaciones; si bien la DIAN reportó al BID para enero de 2019 \$12 millones de dólares americanos por operaciones digitales efectuadas durante el segundo semestre de 2018, no hay claridad sobre cuáles fueron las transacciones que dieron lugar al cálculo, por lo cual esta cifra no puede ser objeto de análisis de manera aislada⁵³. De ahí que a la fecha carezcamos de instrumentos estadísticos que conduzcan a comprobar la viabilidad de las reformas adoptadas siguiendo las recomendaciones de la OCDE desde una perspectiva recaudatoria; y, en todo caso, hay que anotar que tales recomendaciones han sido acogidas apenas parcialmente. En efecto, la CEPAL destaca que se ha implementado como política tributaria el acogimiento de las directrices de la OCDE, y advierte la tendencia a las exclusiones de servicios propios de la economía digital reseñados anteriormente (CEPAL 2019).

En línea con lo anterior, en el último proyecto de reforma presentado por el gobierno durante el 2021, se eliminaban como servicios excluidos del IVA el suministro de páginas *web*, *hosting*, *cloud computing* y licenciamiento de *software*, otorgando únicamente este rótulo a los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales; lo que no solo develaba una mayor cercanía con las propuestas de la OCDE, sino que, al menos en términos abstractos, permitiría prever un aumento inmediato del recaudo. La próxima reforma del IVA ya le corresponderá al siguiente gobierno en el 2022; para entonces veremos cuánto representa el gasto tributario proveniente de las exclusiones del IVA de las transacciones de la economía digital tales como el licenciamiento de *software*, suministro de páginas *web*, *hosting* y *cloud computing*. Así mismo, el de los emergentes modelos de negocios propios de la economía digital que aún no se revelan, cuya inclusión en el vetusto concepto de servicios que tiene la legislación colombiana⁵⁴, como se evidenció en el Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (OECD; DIAN 2019), que estimaba estos servicios como gastos tributarios que carecen de una razonable justificación para ser considerados como excluidos⁵⁵.

⁵³ BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, 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>

⁵⁴ DECRETO 1372 de 1992.

⁵⁵ Los gastos tributarios en IVA por cuenta de estas exclusiones se estiman en 7.1% del PIB.

Conclusiones: Los retos del futuro

El exponencial surgimiento de los nuevos modelos de negocio provenientes del auge de las nuevas tecnologías de la información ha tenido repercusiones en casi todos los campos del derecho, y como era de esperarse, el tributario no podrá escapar del significativo influjo de la tecnología. Por lo anterior, la economía digital constituye un reto para todos los sistemas tributarios que siguen asociados a concepciones tradicionales del *nexo* entre el sujeto pasivo y el Estado que grava, conexiones que, en todo caso, siguen siendo válidas para muchas operaciones y vigentes en la economía doméstica. Aunque ya desde el 2012 la OCDE vislumbraba las dificultades que la economía digital plantea al derecho tributario, lo cierto es que no se ha logrado encontrar soluciones definitivas para hacer frente a la dinámica actual de la economía mundial; incluso las propuestas identificadas en el Pilar Uno y el Pilar Dos no han alcanzado aceptación en el mundo desarrollado, por lo cual, lo que tenemos por ahora es la opción planteada como transitoria del *DTS* y los ajustes al régimen del IVA. Estos finalmente se traducen en trasladar la incidencia a los consumidores finales a través de los precios por cuenta de la lógica de una economía de mercado; así en la actualidad, no se ve luz a una opción multilateral, a pesar del papel de la OCDE.

En el campo del derecho comparado, países como Francia, el Reino Unido y España han marcado la pauta al incluir en sus legislaciones domésticas medidas unilaterales con miras a incluir un impuesto que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, que servirán, al igual que la Acción 1 de BEPS, como un paradigma para otros Estados que empiezan a configurar sus ordenamientos internos.

En el caso colombiano, el Estado adoptó en el 2019 importantes modificaciones al régimen del IVA, con miras a darle una solución eficiente a los retos fiscales suscitados por el auge de la economía digital, ampliando el hecho generador de dicho tributo para incorporar servicios prestados desde el exterior y la cesión de derechos sobre activos intangibles. Es indiscutible que técnicamente son más fáciles las soluciones por la vía del impuesto

al consumo, incluso por razones operativas, pero la incidencia recae en los consumidores finales que están en todo el mundo. Dada la resistencia de los grandes proveedores de estos nuevos servicios digitales a soportar cargas, si no se aseguran las condiciones para que todos paguen efectivamente, estos gravámenes se convierten en un factor de competitividad en el mercado mundial.

En ese contexto, la doctrina internacional pone de presente los aspectos prácticos que superan el voluntarismo normativo, habida cuenta de que si las normas hacen depender el recaudo del impuesto de la voluntad de los responsables para registrarse en el sistema tributario nacional, sería ingenuo pensar que empresas diferentes a aquellas con una notable presencia en el país darían cumplimiento a esta obligación, socavando así la finalidad de ampliar el recaudo fiscal a los bienes y servicios de la economía digital (Báez y Brauner 2019). Por tanto, el reto es también para la administración tributaria, para adoptar los mecanismos tecnológicos que permitan controlar el cumplimiento de estas nuevas obligaciones que se imponen a no residentes para gravar la economía digital. Desde luego, son necesarias también nuevas figuras impositivas que adapten los conceptos tradicionales como residencia fiscal, y domicilio o establecimiento permanente a las operaciones económicas de la incontenible economía digital que se aceleró por cuenta de la pandemia.

En definitiva, la experiencia internacional pone de manifiesto que la proliferación de los negocios digitales –que conlleva a la eliminación virtual de las fronteras– ha puesto en jaque la estructura propia de los sistemas tributarios alrededor del mundo y, en particular, supera la capacidad de reacción de Estados como el colombiano, que aún se encuentran en proceso de desarrollo y cuya principal preocupación es de orden financiero. En ese contexto, queda pendiente una tarea titánica a cargo del Estado, quien deben llegar a consensos multilaterales en el marco de los cuales sea posible replantear las conceptualizaciones de los criterios de sujeción que justifican la imposición de tributos, particularmente en el campo de la imposición directa. Así, porque las soluciones unilaterales y aisladas solo presentan soluciones temporales a la problemática de fondo, cuyo resultado efectivo en la recaudación aún está por demostrarse.

Bibliografía

- ACOSTA, Carolina, ET AL... Juan Esteban Beltrán, Myriam Castellanos, Jose Manuel Castro, Carolina Contreras, Roberto Carlos Insignares, Andres Medina, y otros. 2017. *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano: actualizado con la ley 1819 de 2016*. Bogotá: Univercidad Externado de Colombia.
- BÁEZ, Andrés, y BRAUNER, Yariv. 2019. “*Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously*”. *Columbia Journal of Transnational Law* (University of Florida Levin College of Law) (19-16): 121 - 188.
- BARDOPOLOUS, Anne M. 2015. *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation*. Sudáfrica: Springer.
- CÁMARA COLOMBIANA DE COMERCIO ELECTRÓNICO. 2018. *Cámara Colombiana de Comercio Electrónico*. 5 de abril. Último acceso: 10 de mayo de 2021. <https://www.ccce.org.co/noticias/en-el-2017-las-transacciones-digitales-en-colombia-aumentaron-24-con-respecto-al-2016/>.
- CEPAL. 2019. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019: políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. CEPAL.
- COCKFIELD, Arthur, Walter Hellerstein, Rebecca Millar, y Christophe Waergers. 2013. “*Taxing Global Digital Commerce*”. *Kluwer Internacional Law* 4.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. 2015. “Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público”. Bogotá.
- CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. 2019. “*Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*”. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45532.pdf>.
- DAHLMAN, Carl, Sam Mealy, y Martin Wermelinger. 2016. *Harnessing the digital economy for developing countries*. Working Paper No. 334, OECD Development Centre, Paris: OECD Publishing.
- DIAN. 2021. *Estadísticas de los tributos administrados por la DIAN*. Último acceso: 28 de 05 de 2021. <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.
- GUZMÁN PAZ, Laura I. 2019. “*Venta o cesión de derechos sobre activos intangibles asociados a la propiedad industrial como hecho generador del IVA en Colombia*”. *Revista de derecho fiscal*.

- HENSEL, Albert. 2005. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. 2019. “La tributación en medio de la revolución digital”. En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, de Juan Guillermo (Dir.) Ruiz Hurtado, 135 - 257. Bogotá.
- KOFLER, Georg, y SINNIG, Julia. 2019. “Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Services Tax’”. *Intertax* 47 (2): 176 - 200.
- LIGHTHIZER, Robert E. 2019. *Reporte sobre el impuesto a servicios digitales de Francia en la investigación en virtud de la Sección 301 del Acto de comercio de 1974*. Oficina de representación comercial de los Estados Unidos.
- LIGHTHIZER, Robert E. 2021. *Reporte sobre el impuesto a servicios digitales de Reino Unido en la investigación en virtud de la Sección 301 del Acto de comercio de 1974*. Oficina de representación comercial de los Estados Unidos.
- MEDINA SALAZAR, Andrés, y José Manuel Castro Arango. 2019. “Aspectos internacionales del IVA: especial referencia a los servicios”. En *Análisis crítico de la Reforma Tributaria. Ley 1819 de 2016*, de Julio Roberto (Ed.) Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- MUÑOZ MARTÍNEZ, G. & Zonorza Pérez, J. 2010. “Lección 5: la aplicación de las normas tributarias”. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, de J. R. (Ed.) Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- MUÑOZ, Gabriel. 2019. “La prestación de servicios como elemento objetivo del hecho imponible del IVA en Colombia”. En *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano: actualizado con la Ley 1819 de 2016*, de Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- NAVARRO, Aitor. 2021. “The allocation of taxing rights under Pillar One of the OECD Proposal”, *OUP Handbook of International Tax Law* (Oxford University Press).
- OECD. 2015. *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 2015 Final Report*. Final Report, Paris: OECD publishing.
- OECD. 2017. *International VAT/GST Guidelines*. PARIS: OECD PUBLISHING.
- OECD. 2017. *Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2018. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing.

- OECD. 2018. *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2018. *Tax challenges arising from Digitalisation, Interim report 2018: Inclusive framework*. Paris: OECD publishing.
- OECD. 2019. “Productivity growth and finance: the role of intangible assets - a sector level analysis”. [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2a019\)16&docLanguage=En#:~:text=EXECUTIVE%20SUMMARY,Investment%20in%20intangible%20assets%20has%20become%20an%20increasingly%20important,productivity%20growth%20in%20OECD%20count](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2a019)16&docLanguage=En#:~:text=EXECUTIVE%20SUMMARY,Investment%20in%20intangible%20assets%20has%20become%20an%20increasingly%20important,productivity%20growth%20in%20OECD%20count).
- OECD. 2019. *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Policy Note, Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2019. *Global Anti-Base Erosion proposal (GloBE) o Pillar two*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2019. *Model rules for reporting by platform operators with respect to sellers in the sharing and gig economy*. Paris: OECD Publishing .
- OECD. 2019. *Secretariat proposal for a ‘unified approach under pillar one’*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2020. *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing.
- OECD; DIAN. 2019. “Informe de comisión de expertos en beneficios tributarios”. Bogotá.
- SCHENK, Alan, y Oliver Oldman. 2007. *Value Added Tax A Comparative Approach*. Nueva York: Cambridge University Press.
- SCHÖN, Wolfgang. 2018. “Ten Questions about Why and how to Tax the Digitalized Economy”. *Bulletin for International Taxation* 72 (4/5): 278-292.
- TRIANA SUÁREZ, Ana Cristina, y ARAGÓN TRUJILLO, Carlos Humberto. 2018. “Acción 1 BEPS: Metodología, aplicación en Colombia Economía Digital - Negocio Streaming - Caso Netflix”. *Revista de Derecho Fiscal* 23-89.
- ZARAMA, Camilo, y Fernando. 2017. *Reforma Tributaria Comentada - Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Legis.