

Tributación de la economía digital; perspectivas desde el Derecho Internacional

Taxation of the Digital Economy;
International Law Perspectives

Tributação da Economia Digital; Perspectivas desde o Direito Internacional

JUAN ESTEBAN SANÍN GÓMEZ¹

Abogado de la Universidad de los Andes

Socio – Ignacio Sanín Bernal y Cia. Abogados. – Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 04 de febrero de 2015

Fecha de aprobación: 25 de mayo de 2015

Página inicial: 233

Página final: 248

Resumen

En la actualidad, gran parte de las transacciones comerciales y de los negocios se realizan por medios electrónicos. En estas, participan sujetos ubicados en múltiples jurisdicciones. Esta situación genera tensiones entre los países intervinientes pues no existe aún consenso respecto a qué jurisdicción tiene derecho a gravar tales rentas, ni sobre la calificación jurídica de las operaciones ejecutadas. El escenario varía si entre los países intervinientes existe un tratado para evitar la doble imposición o si por el contrario ha de resolverse el conflicto conforme a la legislación local de cada Estado. La OCDE ha considerado que la economía digital está erosionando la base gravable de los países intervinientes en las operaciones de comercio electrónico y ha propuesto fórmulas de solución a este problema. El presente estudio solo abordará los temas planteados desde la

1 Abogado de la Universidad de los Andes. Especialista en Legislación Tributaria (UPB) y en Derecho Tributario Internacional de la Universidad Externado de Colombia. Candidato a Magíster en Derecho con énfasis en tributación de la Universidad Externado de Colombia. Socio de la firma Ignacio Sanín Bernal y Cia. Abogados. Email: juan.sanin@isanin.com.co

*Este artículo podrá citarse de la siguiente forma así: Juan Esteban Sanín Gómez. *Tributación de la economía digital; perspectivas desde el Derecho Internacional*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm 72, pág. 233, Bogotá D.C., Mayo 2015.

perspectiva del derecho internacional y de los tratados de doble imposición que siguen el modelo de la OCDE.

Palabras clave

Tributación, comercio electrónico, transacciones, beneficios empresariales, servicios, regalías, OCDE, BEPS.

Abstract

In current times, the vast majority of commercial transactions are perfected through electronic means in which multiple jurisdictions are involved. This situation generates tensions between the intervening countries because of the fact that there is no consensus regarding which jurisdiction is entitled to tax, nor how each operation is to be categorized. This scenario varies if between the intervening parties a convention to avoid double taxation has been celebrated or, by the contrary, this situation is to be solved by means of each states legislations. The OECD has considered that the digital economy erodes the taxable base of the intervening countries and has proposed multiple solutions to this problem. This article will only address these subjects from an international law perspective, focusing mainly of the conventions to prevent double taxation that follow the OCDE model.

Key words

Taxation, e-commerce, transactions, business profits, services, royalties, OECD, BEPS.

Resumo

Na atualidade, grande parte das transações comerciais e dos negócios realizam-se por meios eletrônicos nas quais participam sujeitos localizados em múltiplas jurisdições. Esta situação gera tensões entre os países interveniente pois não existe ainda consenso respeito a que jurisdição tem direito a gravar tais rendas, nem sobre a qualificação jurídica das operações executadas. O cenário varia se entre os países intervenientes existe um tratado para evitar a dupla imposição ou, se pelo contrário tem que se resolver o conflito conforme à legislação local de cada Estado. A OCDE tem considerado que a economia digital está erodindo a base tributável dos países intervenientes nas operações de comércio eletrônico e tem proposto fórmulas de solução a este problema. O presente estudo só abordará os temas planteados desde a perspectiva do direito internacional e dos tratados de dupla imposição que seguem o modelo da OCDE.

Palavras-chave

Tributação, comércio eletrônico, transações, benefícios empresariais, serviços, direitos, OCDE, BEPS.

Sumario

Introducción – 1. Los antecedentes – 2. El problema – 2.1. Inexistencia de un establecimiento permanente – 2.1.1. Los servidores, el software y el hardware como E.P.'s – 2.2. Imposibilidad de otorgar una calificación homogénea a las operaciones de comercio electrónico – 2.3. Riesgo de determinación de la residencia por sede de administración efectiva – 3. Las propuestas de solución – 3.1. Modificación del artículo 5.4. (a) del MOCDE – 3.2. Establecimiento de un nexo basado en una “presencia digital significativa” – 3.3. Creación de los E.P. virtuales – 3.4. Agentes de retención bancarios sobre transacciones de comercio electrónico. – 4. Conclusiones – Bibliografía.

Introducción

El comercio electrónico y, en general, la economía digital son temas que han venido generando preocupación en la Organización para el Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante la “OCDE”) por cuanto pueden llegar a erosionar la base gravable de los países que intervienen en tales transacciones. Esta posible erosión se puede dar, tanto en asuntos de tributación directa, como en asuntos de tributación indirecta². El enfoque del presente estudio será exclusivamente sobre los efectos que en materia de tributación directa, bajo la óptica del derecho tributario internacional, tienen el comercio electrónico y los negocios de economía digital. En tal sentido, se analizarán los antecedentes que dan lugar a esta problemática, se presentará su panorama actual y se estudiarán las propuestas para su solución.

2 En materia de tributación indirecta (específicamente en materia de impuesto a las ventas sobre bienes comercializados por medios electrónicos), se han desarrollado múltiples iniciativas. Las más relevantes han quedado plasmadas en la Sexta Directiva de la Unión Europea (consiste en cambiar el sujeto pasivo del impuesto, para efectos de que sea el consumidor final del negocio online quien termine pagando el impuesto) y en la legislación del Estado de Nueva York, denominada también, informalmente, como la “Ley Amazon” que establece que los vendedores (aún los que no tengan presencia física en el Estado) están obligados a recaudar los impuestos sobre las ventas sobre transacciones de comercio electrónico. Esto dio nacimiento al “*Marketplace Fairness Act*” de 2013, que establece que los Estados podrán requerir a los vendedores no ubicados físicamente en tal Estado, a que recauden el impuesto sobre las ventas generado por transacciones electrónicas, cuando el total de ventas de las mismas sean superiores a 1 millón de dólares anuales.

1. Los antecedentes

La tributación de la economía digital es un tema que, en virtud de la dificultad propia de su reglamentación³, ha sido conscientemente ignorado por los gobiernos. Por ello, la OCDE estableció, en el plan de acción “BEPS”⁴, una acción (Acción #1) encaminada a “abordar los retos de la economía digital para la imposición”⁵. El plazo para desarrollar esta iniciativa se cumplió en septiembre de 2014. Por esta razón, el tema involucra directamente a Colombia y es una prioridad para su interés en ingresar a este club de países desarrollados⁶.

Desde la adopción de los principios de Ottawa por parte de la OECD⁷, la iniciativa BEPS constituye el más grande paso hacia la definición de una política global en materia de tributación sobre comercio electrónico. En abril de 2014, la OCDE publicó el borrador del documento que desarrollaría la Acción # 1 de BEPS. Este documento contiene una recapitulación de lo que ha sido la evolución de la tecnología de las comunicaciones e información los aspectos más relevantes de los nuevos negocios que componen la economía digital⁸, al igual que las oportunidades y retos que brinda. Muchas de las Acciones BEPS están interrelacionadas y, para su correcto desarrollo, dependen de que todas se cumplan satisfactoriamente⁹.

- 3 La mayoría de los CDI's no regulan temas tales como comercio electrónico y telecomunicaciones.
- 4 “BEPS” es un acrónimo que significa “*Base Erosion and Profit Shifting*” o, en español “*Plan De Acción Contra La Erosión De La Base Imponible Y El Traslado De Beneficios*”. Este es un plan de acción trazado por la OCDE a raíz de la reunión del G20 en Moscú (2013), en la cual concluyeron tales países que las empresas multinacionales estaban utilizando los tratados internacionales para sacar beneficios ilegales, y, por ende, diseñaron unas políticas de acción para evitar tales prácticas.
- 5 Según la OCDE, mediante esta acción específica deberán examinarse temas tales como “la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un ‘nexo’ de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales”.
- 6 Colombia está gestionando lo necesario para garantizar su entrada a la OCDE. En tal sentido, ha venido realizando múltiples reformas a su legislación interna para ajustarse a las recomendaciones hechas por tal entidad para asegurar su ingreso. Asimismo, el 27 y 28 de febrero de 2014, Colombia fue la sede latinoamericana de la “*Consulta Regional Sobre Erosión de Bases y Traslados de Beneficios*”, foro en el cual los países intervinientes identificaron los principales retos para aplicar el plan de acción de BEPS en la región y acordaron adoptar los pasos a seguir.
- 7 La Conferencia Ministerial de la OECD que sesionó en Ottawa en 1998, determinó los principios básicos que debían regir las operaciones de tributación en Comercio Electrónico, así: 1) Neutralidad (no deben existir diferencias entre los gravámenes al comercio electrónico y los gravámenes al comercio convencional), 2) Eficiencia (los costos de fiscalización para las autoridades fiscales deben ser los menores posibles), 3) Certeza (las normas fiscales deben ser comprensibles, para poder anticipar su efecto), 4) Equidad (el monto del impuesto debe ser justo y debe causarse en el momento adecuado), 5) Flexibilidad (el sistema tributario debe permitir que los negocios tecnológicos y electrónicos se desarrollen a su propio ritmo).
- 8 Dentro de estos se hace mención a las nuevas tecnologías de comunicación, al software, al uso de datos, a los procesos basados en la nube (“*cloud-based process*”), a las nuevas monedas virtuales (“*bitcoins*”) y a como son utilizadas en transacciones, robótica, impresión en 3D, al intercambio de archivos y contenido, entre otras formas de negocios.
- 9 Para el caso específico de la erosión de la base gravable y del traslado de utilidades en negocios de economía digital, resulta interesante mirar la Acción BEPS # 7 la cuales establece que:

En algunos años, la economía digital será la economía misma. Ya la diferencia entre esta y la economía tradicional empieza a desdibujarse. No obstante, la tributación de los negocios realizados digitalmente es un universo inexplorado¹⁰, tanto para las agencias de impuestos como para los contribuyentes. Es por esto que anualmente los países intervinientes en transacciones digitales –tales como Colombia– dejan de recaudar billones de dólares por concepto de impuestos directos (renta, CREE) e indirectos (IVA, impuesto al consumo, etc.).

2. El problema

La tributación de la economía digital ha dado lugar al nacimiento de múltiples problemas, a saber: 1) La determinación del país que tiene la potestad de gravar las rentas provenientes de las operaciones de comercio electrónico, 2) La determinación de la fuente de los ingresos provenientes de operaciones de comercio electrónico, 3) La indeterminación o falta de caracterización de las operaciones de comercio electrónico, 4) La aplicación de reglas de precios de transferencia por operaciones de comercio electrónico entre empresas vinculadas, y 5) La cooperación fiscal internacional para el recaudo de impuestos entre países por operaciones de comercio electrónico¹¹.

Teniendo en cuenta lo anterior, surgen tres subcategorías específicas de problemas que serán el eje de desarrollo de este artículo, a saber: 1) Respecto

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP (“Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordan también las relacionadas con la atribución de beneficio”). La OCDE justifica la adopción de esta Acción con base en que “En muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre EP en caso de agentes permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imponibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local. En muchos casos, esto ha llevado a las empresas a sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por “mecanismos de comisión” que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificialmente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas de EP”.

10 Las transacciones online tienen, jurídica y tributariamente, la misma naturaleza que las transacciones offline. No obstante ello, es importante hacer las siguientes aclaraciones:

En materia de comercio electrónico, pueden agruparse las operaciones, en dos grandes tipos:

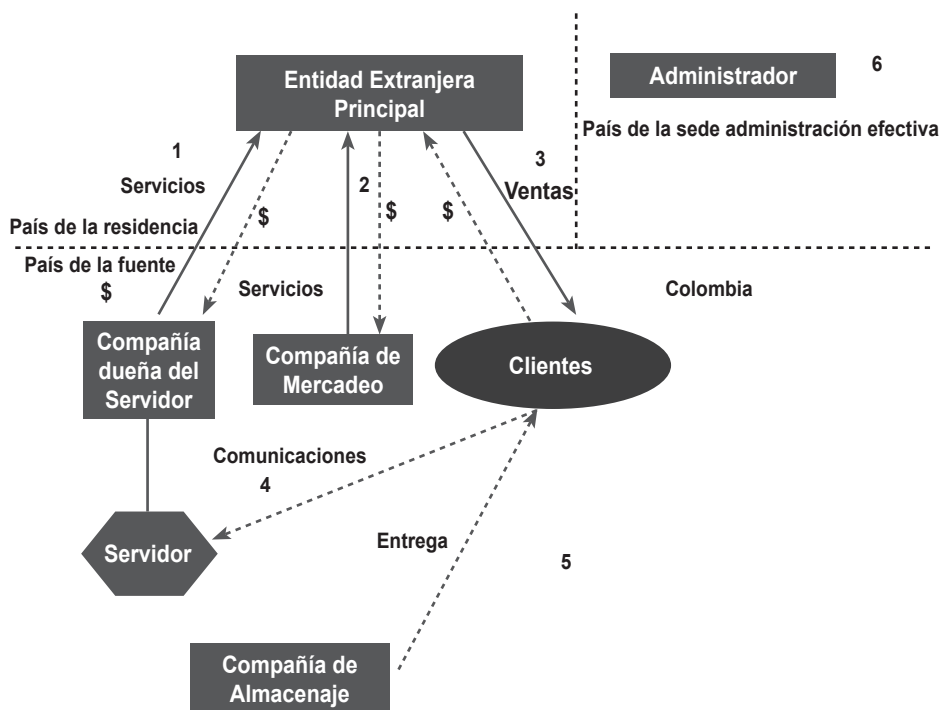
Operaciones de compra/venta de activos tangibles: Esta se da cuando, a través de un medio electrónico (página web, App, etc.) se adquiere un bien tangible (libro, ropa, artículo de decoración, etc.).

Operaciones de compra/venta de activos intangibles: Esta se da cuando, a través de un medio electrónico (página web, App, etc.) se adquiere un bien intangible (software, servicios por Cloud Computing, libro electrónico, película, etc.). Estas operaciones pueden revestir la modalidad de operaciones B2B (Business to Business) o B2C (Business to Consumer).

11 Ver. Gianni, M. (2014). “*The OECD’s Flawed and Dated Approach To Computer Servers Creating Permanent Establishments*”. *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, p. 3.

del país que tiene la potestad de gravar las rentas provenientes de operaciones de comercio electrónico, ¿qué pasa cuando no existe un establecimiento permanente que permita gravar las rentas provenientes del país de la fuente? y ¿qué pasa cuando un tercer país disputa su calidad de país de la residencia por ser el país de la sede de administración efectiva? y; 2) Respecto de caracterización de las operaciones de comercio electrónico, ¿qué pasa cuando los países intervinientes no las pueden calificar o tipificar unánimemente?,

Para efectos de estudiar las implicaciones de cada uno de estos problemas, resulta interesante la siguiente estructura típica¹² de una operación de comercio electrónico:



La operación se resume así:

1. La “entidad extranjera” incorporada y existente en el país de la residencia, desarrolla un software u otro producto digital.
2. Contrata los servicios de almacenamiento digital, en el país de la fuente, con la “compañía dueña del servidor”.

12 Towers, S. y Khaw, L., Mackender, R.; Pickford, B.; Watkins, D. “BEPS: Discussion Draft on Action 1 (Digital Economy)”. DELOITTE, Asia Pacific Dbriefs. [m.youtube.com/watch?v=UjmDb-XFM](https://www.youtube.com/watch?v=UjmDb-XFM)

3. Asimismo, contrata la promoción de su producto digital, en el país de la fuente, con la “compañía de mercadeo”.
4. Los “clientes” adquieren de la “entidad extranjera”, a cambio de un pago, una contraseña para bajar del “servidor” el producto digital. La contraseña la reciben “los clientes” por un email.
5. “Los clientes” ingresan a una página web, y con dicha contraseña, descargan el producto del “servidor”.
6. En caso de tratarse de bienes físicos, estos serían despachados directamente, a “los clientes” desde la “compañía de almacenamiento”.
7. Las decisiones fundamentales empresariales, y la administración de la estructura es realizada desde “El país de la sede de administración efectiva”.

Análisis de los diferentes problemas de tributación internacional que surgen:

2.1. Inexistencia de un establecimiento permanente

Según las reglas de tributación internacional establecidas en los artículos 7¹³ y 5 de los convenios para evitar la doble imposición (en adelante “CDI’s”), si una empresa residente en un país (país de la residencia) obtiene ingresos en otro país (país de la fuente), dicho país de la fuente podrá gravar tales rentas solo si en el mismo existe un establecimiento permanente (en adelante “E.P.”). El problema se genera por cuanto en materia de comercio electrónico, tal como se estudiará, los negocios pueden no requerir la existencia de un E.P. para desarrollarse, y en tal caso, en el marco de un CDI, el país de la fuente no podría gravar tales rentas por no existir el mismo.

Cuando se desarrollaron por parte de la OCDE las normas propias del E.P., no se previó que el comercio electrónico pudiera tener la fuerza y la importancia que hoy tiene ni que pudiera existir una economía digital transfronteriza como la que hoy existe. Se han querido adaptar dichas normas a esta nueva realidad, pero, como se estudiará más adelante, múltiples problemas han surgido, como la discusión de múltiples países respecto a si un servidor, o inclusive un programa de software, constituye o no un E.P.

13 Establece el artículo 7 de la versión 2010 del Convenio Modelo de la OCDE (en adelante “MOCDE”) que: “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

Según el modelo de CDI de la OCDE (versión 2010) el E.P. se configura cuando, en el país de la fuente, un no residente establece “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”¹⁴. La Ley 1607 de 2012, en su artículo 86¹⁵, adoptó las mismas características para el

- 14 En adición a ello, establece el artículo 5 del MOCDE que “La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial: 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. 3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. 4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. 6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. 7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.
- 15 Ley 1607 de 2012 artículo 86 establece que: “*Establecimiento permanente*. Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad. Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales. También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el parágrafo segundo de este artículo. **PARÁGRAFO 1o.** No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad. No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este parágrafo. **PARÁGRAFO 2o.** No se entiende que una

E.P. con la diferencia que no consagró el listado negativo existente en el numeral 5.4 del MOCDE respecto a las actividades que no constituyen un E.P.¹⁶ Ello resulta ser de la mayor importancia para la OCDE, hasta el punto en que constituye –como se verá más adelante– una de las recomendaciones para solucionar el problema de la erosión de las bases gravables por causa de la economía digital.

2.1.1. *Los servidores, el software y el hardware como E.P.'s*

Tal como se mencionó anteriormente, la existencia de un E.P., tanto en el marco de los CDI's, como en la legislación colombiana¹⁷, requiere de algún tipo de existencia o presencia física, para efectos de que el país de la fuente pueda gravar las rentas que se le atribuyen al mismo. Los servidores son objetos tangibles que resultan indispensables para ejecutar¹⁸ negocios de comercio electrónico y necesariamente han de estar ubicados en alguna jurisdicción. La OCDE se ha cuestionado, desde hace ya varios años, si la existencia de un servidor puede configurar un E.P. y ha concluido¹⁹, pese a la crítica de la academia²⁰ y en contra de las posiciones internas de varios países (algunos de ellos miembros de tal organización)²¹, que cumpliendo ciertos requisitos²² un servidor puede configurar un E.P.

empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.

- 16 Si bien la Ley 1607 de 2012 no consagró el listado negativo, existente en el numeral 5.4 del MOCDE, de las actividades que no constituyen un E.P., si lo hizo a través del artículo 3 del Decreto Reglamentario 3026 de 2013 a través del cual se “reglamentó” el concepto de actividades auxiliares y preparatorias. Resulta curioso que, a través de la facultad reglamentaria que tiene el gobierno, y so pretexto de reglamentar el concepto de “actividades auxiliares y preparatorias” se fije el listado de actividades que no configuran un establecimiento permanente.
- 17 Establece el artículo 2 del Decreto 3026 de 2013 que “Para efectos del artículo 20-1 del Estatuto Tributario, se entenderá que existe un lugar fijo de negocios en Colombia a través del cual una empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad, cuando se cumplan las siguientes condiciones: (...) b) que dicho lugar de negocios cumpla con la condición de ser fijo, es decir, que esté ubicado en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia (...).
- 18 Ver GIANNI, ut. Supra. P. 11. Son funciones de un servidor almacenar información de usuarios, procesar órdenes de compra y venta, operar un software específico, entre otras.
- 19 Ver recomendaciones del Committee on Fiscal Affairs de la OCDE de fechas diciembre 20 de 2000 y del Technical Advisory Group de la OCDE de fechas Febrero de 2001 y Diciembre de 2005.
- 20 Ver GIANNI, ut. Supra. Pag 33 . Para Sprague y Hersey, los servidores nunca pueden ser E.P. ni mucho menos constituirse como agentes independientes porque no pueden ejercer un criterio de negocios (“business judgement”) para la obtención de rentas. A su vez, Cockfield indica que generalizar la posibilidad de que los servidores puedan configurar E.P.'s sería riesgoso por cuanto; 1) el monitoreo de millones de servidores sería dispendioso para las agencias de impuestos, 2) puede no haber conexión o nexo entre el software utilizado por el servidor y el valor agregado en determinada jurisdicción, o el bien o servicio que se consume, 3) las rentas podrían fácilmente ser transferidas a jurisdicciones de baja imposición, 4) el servidor puede ser relocalizado sin incurrir, por ello, en costos significativos.
- 21 Ver GIANNI, Ut Supra. Pag 30. Inglaterra, Canadá, Singapur y Hong Kong han establecido que los servidores no pueden configurar E.P.'s. Por el contrario, Italia, Francia, España y Suecia si consideran que un servidor, bajo ciertas circunstancias, puede configurar un E.P.
- 22 Por supuesto, para que un servidor pueda constituir un E.P., debe analizarse que actividades específicas realiza el servidor en la jurisdicción en la que opera. Si este realiza solo funciones auxiliares o preparatorias, u otras que estén excluidas bajo la legislación local, no se configurará allí un Establecimiento Permanente.

En Colombia, si bien la DIAN ha emitido importantes conceptos sobre E.P.'s en donde se aclaran múltiples dudas²³, que un servidor pueda o no constituir un E.P. no ha sido aún discutido. Sin embargo, existen fallos internacionales que eventualmente podrán ser tenidos en consideración por las autoridades colombianas en los que se indica que la simple utilización de un software²⁴ (sin perjuicio de donde esté ubicado el servidor) que esté instalado en un hardware de propiedad y control de un empresario extranjero puede constituir un establecimiento permanente. De igual manera, existen fallos²⁵ que concluyen que por el simple uso de un software instalado en los computadores de un agente de negocios que no son controlados ni suministrados por el empresario extranjero, no puede reputarse que exista un E.P. de software.

2.2. Imposibilidad de otorgar una calificación homogénea a las operaciones de comercio electrónico

Otro gran problema en el marco de la tributación de la economía digital es la imposibilidad de hacer una clasificación homogénea (por la totalidad de los países intervinientes) respecto de la naturaleza de las transacciones de comercio electrónico, y por lo tanto de la naturaleza de los pagos que en virtud de las mismas se efectúan. Generalmente en este tipo de transacciones, los pagos podrían cla-

23 La DIAN, en sus Conceptos y Oficios ha determinado que: 1) No por el simple hecho de que una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal que no desarrolla ninguna actividad en Colombia haya designado un apoderado general en Colombia, se configura un E.P. en el país (Oficio 031856 de 26 de mayo de 2014). 2) Una oficina de representación dedicada exclusivamente a promover o publicitar servicios no constituye un E.P., pues estas actividades son de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorias (Oficio 029266 del 14 de mayo de 2014). 3) El lugar fijo de negocios lo constituye la mera disposición de cualquier espacio dentro de cualquier local, oficina u otro espacio sin importar la titularidad o propiedad sobre el mencionado espacio, o si se accede a él en virtud de un contrato de arrendamiento u otro similar, o incluso sin título alguno, siempre que esté disponible para el ejercicio de la actividad (Oficio 038348 de junio 24 de 2013). 4) En aplicación del CDI Suiza-Colombia, puede atribuírsele, con fines meramente fiscales, el pasivo fiscal y los intereses que se originan en un crédito otorgado por un banco suizo a la sociedad suiza, el cual es utilizado directamente para los fines de dicho establecimiento permanente (Oficio 004488 del 25 de enero de 2013). 5) Se configura un E.P. en Colombia, cuando una sociedad española aporta un intangible a un contrato de cuentas en participación, a un lugar fijo de negocios y con carácter de permanencia (Concepto 36046 de junio 5 de 2012).

24 Ver Caso Galileo, High Court 851, 859/2008 (25.02.2009) India. En este caso las autoridades fiscales de la India pretendían probar que un software de propiedad de un empresario extranjero, que era indispensable para ejecutar negocios en una cadena de agencias de viajes, y el cual estaba instalado en un hardware de propiedad del mismo empresario, y estaba bajo su control, configuraba un E.P. La Corte consideró que en efecto esta situación configuraba un E.P. en la India.

25 Ver Caso Western Union, Income Tax Appellate Tribunal, 6.1.2012 (India). En este caso las autoridades fiscales de la India pretendían probar que el simple software instalado en las oficinas de los corresponsales no bancarios, que permitía la transferencia de recursos en línea, configuraba un E.P. en la India y por ende tal país tenía el derecho a gravar las rentas atribuidas a tal negocio. El Tribunal decidió que las actividades realizadas por Western Union en India eran de naturaleza auxiliar o preparatoria y que, al ser el software instalado en equipos propios del corresponsal, no existía un lugar fijo de negocios generador de rentas y, por lo tanto, no podía hablarse de la existencia de un E.P.

sificarse como beneficios empresariales (por ventas), licencias, (regalía) o transferencia de derechos (ganancias de capital).

Según el MOCDE, el tratamiento fiscal de estas tres operaciones difiere sustancialmente, así:

- Beneficios empresariales (MOCDE Art. 7): Solo pueden ser gravados en el país de la residencia, salvo que exista un E.P. en el país de la fuente. En este caso, tal país podría entrar a gravar las mismas.
- Regalías (MOCDE art. 12): Las regalías procedentes del estado de la fuente, y cuyo beneficiario efectivo es un residente del estado de la residencia, solo podrán gravarse en este último. Si para la generación de estas, media un E.P., aplicarán las normas antes mencionadas.
- Ganancias de capital (MOCDE art. 13.5): Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes electrónicos, propiedad intelectual o derechos de autor solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida quien los enajena.

Ahora bien, en el ejemplo visto, ¿Cómo puede tipificarse la transacción por medio de la cual la “entidad extranjera” vende a “los clientes” una contraseña que permite descargar de un servidor un producto electrónico? Si fuere la prestación de un servicio, aplicaría el artículo 7 de beneficios empresariales²⁶; si fuere un pago por una licencia, aplicaría el artículo 12 de Regalías²⁷; si fuere la venta de un derecho de propiedad intelectual o industrial, aplicaría el artículo 13.5 de ganancias de capital²⁸.

26 Si el pago se hiciera al exterior a un no residente, y no existiere un CDI, la retención a efectuarse por concepto de compensaciones por servicios personales, honorarios u otros conceptos análogos equivaldría al 33%. En caso de que E.P., sería el país de la fuente a quien correspondería gravar las rentas atribuibles a este. Si no existiera un E.P., las rentas solo podrían ser gravadas en el país de la residencia.

27 Si el pago se hiciera al exterior a un no residente, y no existiere un CDI, la retención en la fuente a efectuarse sería del 33% por concepto de regalías, explotación de toda especie de propiedad industrial o de “know-how”, o beneficios provenientes de la propiedad literaria, artística o científica. Si mediare un CDI (tal como lo es el de España, Canadá, Suiza, Chile y México), esta se reduciría al 10% salvo en el caso de la Decisión 578 de la CAN, en cuyo caso la retención sería del 33%. En materia de regalías por uso de software, debe tenerse en cuenta lo establecido por el Concepto DIAN 057425 de Septiembre 11 de 2013, según el cual “*el licenciamiento de software por parte de sociedades extranjeras sin domicilio en el país a usuarios en Colombia, ya sea directamente o a través de sociedades nacionales, constituyen rentas de fuente nacional en lo que a ellas corresponda*”. Asimismo debe tenerse en cuenta que, según el artículo 204-1 del Estatuto Tributario “*la renta proveniente de la explotación de programas de computador dentro del país, a cualquier título, por parte de personas naturales extranjeras sin residencia en el país y de compañías sin domicilio en Colombia, es una renta líquida especial, cuya base de cálculo para el impuesto es el 80% del monto del precio de remuneración percibido por dicha explotación*”. De igual manera, debe tenerse en cuenta que, según el artículo 420 (párrafo 3) del Estatuto Tributario, el servicio de licenciamiento de software, aunque ejecutado en el exterior, se entiende prestado en Colombia, razón por la cual estaría gravado con el impuesto sobre las ventas.

28 Si el pago se hiciera al exterior, por concepto de venta de un bien mueble, el pago no sería objeto de retención alguna si para el receptor el mismo no fuere un ingreso de fuente colombiana. Si tal mueble

Como es evidente, el país de la fuente tendrá sus propias consideraciones para establecer que los pagos realizados al exterior se tipifiquen como regalías (caso en el cual exigiría se practique una retención en la fuente del 10% sobre los mismos), o una ganancia de capital gravada, o buscaría probar la existencia de un E.P. en su territorio, para así poder gravar las rentas atribuidas a este. A su vez, el empresario buscará justificar que las rentas provenientes de dicha actividad de comercio electrónico son beneficios empresariales obtenidos en el país de la fuente sin la existencia de un E.P., razón por la cual solo podrían ser gravados en el país de la residencia. Por esta razón, es difícil que se llegue a un consenso respecto de cómo se tipifican y califican las operaciones de comercio electrónico para fines fiscales.

2.3. Riesgo de determinación de la residencia por sede de administración efectiva

Aunado a lo anterior, surge otro problema en este ámbito para el empresario cuando varios países sienten que tienen derecho a gravar las mencionadas rentas provenientes de actividades de comercio electrónico por ser aquel tercer país, el país de la residencia. Tal situación se comprobaría por el hecho de que, según lo establecido en el artículo 4.3²⁹ del MOCDE, allí estaría ubicada la sede de administración efectiva de la empresa.

Ahora bien, en el ejemplo estudiado, es probable que el país de la sede de administración efectiva quiera gravar los beneficios obtenidos de las operaciones de comercio electrónico. Por esta razón, disputará el hecho de ser este el país

estuviere vinculado al E.P., o fuere un establecimiento o empresa, el mismo estaría gravado al 33% (si no mediare un tratado) o al 33% sobre la ganancia gravada y 14% sobre el excedente bajo los CDI's de España, Canadá, Suiza, Chile y México al igual que bajo la Decisión 578 de la CAN. En materia de venta de derechos patrimoniales relacionados con software, la DIAN, en Oficio 066899 del 23 de Julio de 2001 estableció que si bien el licenciamiento de software era un servicio que, aunque ejecutado en el exterior, se entendía prestado en Colombia, la venta de los derechos del software no es un servicio, ni constituye una venta de un bien corporal mueble, y por lo tanto no está gravado con IVA.

29 Según lo establecido en el artículo 4.3 ("Residente") del MOCDE "Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva". Este concepto fue adoptado por Colombia a través del artículo 84 de la Ley 1607 de 2012, por medio de la cual se adicionó a la lista de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios aquellas que, durante el año o período gravable, tuvieren su sede de administración efectiva en el territorio colombiano. La razón de ser de ello fue, según la exposición de motivos de la Ley 1607/2012 que "(...) los convenios suscritos tanto con España como con Suiza definen la residencia corporativa como la sede de dirección efectiva, sin que actualmente Colombia pueda ganar la disputa por la residencia de las sociedades y otras entidades, debido a la ausencia de regulación doméstica sobre el punto. Dado que la residencia de una sociedad determina cual de los dos países tiene mayor poder de imposición, es de suma importancia suministrar una definición en la ley interna colombiana que permita que Colombia se constituya como un país de la residencia en los casos en los que la sociedad en el exterior se constituyó como un simple vehículo manteniendo la dirección y la toma de decisiones vitales en Colombia".

de la residencia. La disputa se efectuaría entre los dos países que sienten que son el país de la residencia, y la misma se definiría con base en los CDI's suscritos entre ellos o, en su defecto, conforme a su legislación interna. Tal disputa no sería oponible al país de la fuente, salvo que entre los tres países existan CDI's con previsiones análogas.

3. Las propuestas de solución

Además del Plan BEPS, la OCDE ha enunciado varias propuestas de solución³⁰ –en materia de tributación directa³¹– para evitar que se sigan erosionando las bases gravables de los países intervinientes en operaciones de comercio electrónico. Estas implicarían, probablemente, la suscripción de acuerdos multilaterales entre los países intervinientes en transacciones de comercio electrónico y/o la modificación del MOCDE. Dentro de ellas, se encuentran las siguientes:

3.1. Modificación del artículo 5.4. (a) del MOCDE

Se propone la modificación del artículo 5.4.(a) del MOCDE para efectos de eliminar, para cierto tipo de negocios (de contenido digital), las excepciones allí establecidas, cuando las mismas hagan parte del negocio en sí. Así, un negocio de comercio electrónico que consista en vender artículos “online”, pero que tenga su centro de almacenamiento y despacho en el país de la fuente, no podría excusarse de tener un E.P. en el mismo bajo el argumento de que tales actividades (almacenamiento y despacho) están exceptuadas de configurar un E.P. o son meramente auxiliares o preparatorias.

3.2. Establecimiento de un nexo basado en una “presencia digital significativa”

Se pretende remplazar el nexo físico de la actividad con el país de la fuente, por un nexo de “presencia digital significativa” para aquellos negocios que operen digitalmente, de forma abiertamente desmaterializada. Este nexo podría establecerse de acuerdo a la cantidad de transacciones digitales que se realicen en un determinado país, o del cual se obtengan datos personales de usuarios, entre otros.

30 Ver. OCDE “Discussion Draft Report on the Tax Challenges facing the Digital Economy”.

31 También la OCDE ha hecho lo propio con las recomendaciones en material de tributación indirecta, las cuales, si bien no son objeto de este estudio, se mencionan a continuación para fines ilustrativos. Establece la OCDE que en materia de tributación indirecta debe fijarse una tarifa de impuestos sobre las ventas preferencial y de bajo valor para bienes negociados electrónicamente y que los países intervinientes en operaciones de comercio electrónico han de registrarse ante las agencias de impuestos de las jurisdicciones en donde están ubicados sus consumidores, aún si el vendedor no tiene presencia física allí.

3.3. Creación de los E.P. virtuales

Se propone crear reglas claras de conformación de E.P.'s, a través de una modificación al artículo 5 del MOCDE, por el simple hecho de que en un país se encuentre operando un servidor, o por la celebración habitual de contratos a través de medios tecnológicos o por tener una presencia digital significativa en el mismo.

3.4. Agentes de retención bancarios sobre transacciones de comercio electrónico.

Se propone implementar un sistema en el cual los bancos que procesen pagos relacionados con comercio electrónico, en el que intervenga como vendedor o prestador de servicios un no residente, y en el que los bancos actúen como agentes especiales de retención³².

4. Conclusiones

La economía digital se ha convertido en una dimensión paralela en la que se ejecutan los mismos negocios que existen en la economía tradicional, a excepción de que los mismos no logran ser gravados por las jurisdicciones intervinientes en las operaciones, por cuanto no hay claridad respecto a quien tiene la potestad de gravarlas ni existe claridad en cuanto a cómo se tipifican las mismas.

La tributación de la economía digital es un asunto que requiere ser atendido de manera inmediata, pues la ausencia de una regulación uniforme o de unas políticas comunes respecto de este contribuyen a la erosión permanente de la base gravable de los países que intervienen en dichas transacciones. La OCDE, con el plan de acción BEPS, ha logrado que dicho asunto sea considerado como prioritario por los países miembros de tal organización, lo que sin duda redundará en la adopción de medidas que permitan regular el tratamiento tributario de las operaciones de comercio electrónico, o por lo menos permitan calificar las mismas homogéneamente.

Colombia, como país interesado en entrar a ser parte del Club de países de la OCDE, ha de empezar a diseñar la integración de las recomendaciones planteadas por tal organización internacional, en su legislación interna.

32 Este sistema coincide con el modelo adoptado por Colombia a través del artículo 27 de la Ley 1430 de 2010, según el cual las entidades financieras serán las responsables de practicar y consignar las retenciones en la fuente por concepto de renta e IVA, al Tesoro Nacional, previa indicación que para tal efecto le hagan los agentes de retención.

5. Bibliografía

- Delgado, A. y Cuello, R. *Direct Taxation of Electronic Commerce in Spain*. en European Taxation. IBFD, P. 17. (2013).
- GAOUA, N. *Taxation of the Digital Economy: French Reflections*. En European Taxation. IBFD, P. 10. (2010).
- Gianni, M. *The OECD's Flawed and Dated Approach To Computer Servers Creating Permanent Establishments*. En Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, P. 3. (2014).
- Kana, L. y Van der Merwe, R. *The Commentary on Article 5 – The Changes and Their Significance*. En Bulletin for International Taxation. IBFD. (2012).
- Kanabar, D. y Dharawat, R. *Cross-Border Outsourcing-Issues, Strategies and Solutions*. En Bulletin for International Taxation. IBFD, P- 181. (2014).
- Millar, R. *VAT on Non-Resident Sellers*. Bulletin for International Taxation. IBFD. (2012).
- OECD. Public Discussion Draft. BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy. 24 march. (2014).
- Towers, S. y Khaw, L., Mackender, R.; Pickford, B.; Watkins, D. “*BEPS: Discussion Draft on Action 1 (Digital Economy)*”. DELOITTE, Asia Pacific Dbriefs. m.youtube.com/watch?v=UjmDb-XFM

