
IVA A SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR: ANÁLISIS ECONÓMICO POSITIVO

DE LA REGULACIÓN APLICABLE AL SERVICIO DE PUBLICIDAD ONLINE

TOMÁS JARAMILLO QUINTERO

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	3
ABSTRACT	3
PALABRAS CLAVE:	4
KEY WORDS	4
I. INTRODUCCIÓN.....	5
II. ANÁLISIS LEGAL DEL IVA EN COLOMBIA APLICABLE A SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR	6
2.1 El IVA en Colombia aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior.....	6
2.2 Obligaciones asociadas al IVA aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior (e.g. servicios de publicidad online).....	12
III. COSTOS ASOCIADOS AL IVA APLICABLE A SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR.	22
3.1 Pérdida irrecuperable de eficiencia e incidencia del IVA	23
3.2 Costos de transacción y riesgo moral asociados con el IVA aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior.	33
IV. CONCLUSIONES	38
V. REFERENCIAS:	40

RESUMEN

Este trabajo de revisión analiza positivamente la regulación del Impuesto sobre las Ventas (“IVA”) con el que Colombia grava los servicios digitales prestados desde el exterior. Para el efecto, se toma como ejemplo, el servicio de publicidad online desde el exterior, sin perjuicio de que el análisis se replique a servicios digitales con características similares.

En el primer capítulo se describe la regulación en Colombia en dos secciones: (i) la evolución del IVA en Colombia hasta llegar a gravar los servicios digitales prestados desde el exterior; y (ii) las obligaciones que se derivan del IVA que grava los servicios prestados desde el exterior. En el segundo capítulo se analizan (no se cuantifican) los costos que implica que se grave con IVA los servicios digitales prestados desde el exterior desde dos perspectivas: (i) la pérdida irrecuperable de eficiencia; y (ii) los costos de transacción, tanto del contribuyente para cumplir con sus obligaciones formales, como los de la administración tributaria para recaudarlo y fiscalizarlo.

ABSTRACT

In this work the regulation of the Value Added Tax (“VAT”) that is levied in Colombia to digital services from abroad is analyzed in a positive perspective. For that purpose, foreign digital marketing is taken as an example, notwithstanding the possibility to apply the analysis to other digital services with similar characteristics.

In the first chapter, Colombian regulation is described in two sections: (i) the evolution of the VAT in Colombia until it taxes digital services from abroad; and (ii) the obligations that are triggered once the service is provided from abroad. In the second chapter, the costs of levying a VAT to digital services provided from abroad are analyzed (not quantified) from two perspectives: (i) the deadweight loss; and (ii) the transactional costs that

both the taxpayer and the tax administration bear, to comply with the formal obligations of filing the tax return and administrating the tax.

PALABRAS CLAVE:

Impuesto Sobre las Ventas (IVA), IVA a Servicios Digitales, Análisis Económico del Derecho Tributario, Publicidad Online, Economía Digital.

KEY WORDS

Value Added Tax (VAT), Digital Tax, Economic Analysis of Tax Law, Digital Marketing, Digital Economy.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda el tema de tributación indirecta a servicios digitales prestados desde el exterior en Colombia. Particularmente, busca responder si, *¿a la luz del análisis económico positivo, es eficiente la regulación del IVA con la que Colombia grava el servicio de publicidad online prestado desde el exterior?*

Así, el presente trabajo tiene como objetivo general evaluar la eficiencia de la regulación del IVA con el que Colombia grava los servicios digitales prestados desde el exterior. Para ello, como objetivos específicos, se plantea: (i) explorar el origen del IVA con el que Colombia grava los servicios digitales prestados desde el exterior de forma armónica con las tendencias internacionales; (ii) explicar amigablemente la aplicación actual del IVA con el que Colombia grava los servicios digitales prestados desde el exterior, tomando como ejemplo los servicios de publicidad online; (iii) analizar la pérdida irrecuperable de eficiencia que supone el IVA con el que Colombia grava el servicio de publicidad online desde el exterior y su incidencia en los consumidores; (iv) rastrear costos de transacción asociados a la imposición de IVA en Colombia de los servicios de publicidad online desde el exterior; y (v) preguntar si ha habido cumplimiento de la regulación, particularmente en los servicios de publicidad online.

Teniendo en cuenta lo anterior, la metodología que se utilizó en el presente trabajo fue deductiva¹, pues se partió de preposiciones generales (i.e. la evolución de la regulación del IVA en Colombia) para llegar a casos particulares (i.e. la sujeción a IVA de servicios de publicidad online prestados desde el exterior). Ahora bien, al llegar al estudio del caso

¹ Oscar Alexis Agudelo Giraldo et al., *La Pregunta Por El Método: Derecho Y Metodología De La Investigación*, 53 (2018).

particular, se utilizó la metodología de análisis económico del derecho, bajo un enfoque positivo, en la medida en que se utilizaron herramientas económicas (e.g. pérdida irrecuperable de eficiencia, fallas de mercado como asimetría de información y teoría de juegos) para calificar si la regulación particular es o no eficiente.

II. ANÁLISIS LEGAL DEL IVA EN COLOMBIA APLICABLE A SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR

2.1 El IVA en Colombia aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior

Históricamente, la distribución de la potestad impositiva no ha sido un asunto pacífico. Las discusiones sobre *¿qué impuestos cobrar?*, *¿a quién cobrarlos?* y *¿en dónde cobrarlos?* han ayudado a dibujar -o desdibujar- las fronteras del mundo como lo conocemos hoy, pues han detonado rebeliones e incluso, financiado integraciones².

Colombia no es la excepción. De acuerdo con Javier Ocampo³, mientras Colombia era colonia del imperio español, la ciudad de Tunja se rebeló en contra de las alcabalas, y este fue uno de los factores que detonó el movimiento independentista en la región -con una fuerza significativa en Ecuador-⁴. Las alcabalas eran impuestos que se cobraban como un porcentaje del consumo y son el antecedente de lo que es hoy el impuesto sobre las ventas⁵.

² Rubén Vasco Martínez, *El Impuesto Sobre Las Ventas. IVA, Contabilización* Centro Interamericano Jurídico (2002). Ray Raphael, *Tea Party Myths*, 45 *American History*, 60-65, (2010). Benjamin L. Carp, *Defiance of the Patriots: The Boston Tea Party & the Making of America*, Yale University Press (2010). A modo de ejemplo recurrente, se suele citar la fiesta del té en Boston – i.e. *Boston tea party*- como el florero de Llorente de la revolución americana que llevó a la independencia del imperio británico por gravar el té. Para profundizar se recomienda revisar libro de Benjamin L. Carp, así mismo se recomienda revisar los mitos que señala Ray Raphael al respecto. Sin embargo, también hay ejemplos de impuestos que unen; Rubén Vasco en su libro recuerda que el impuesto sobre las ventas fue un tributo globalizador y supranacional -i.e. intracomunitario- que ayudó a constituir la comunidad económica europea y en el que se dispuso que una parte de dicho impuesto se destinara a financiar los gastos de ella.

³ Javier Ocampo López, *La Rebelión De Las Alcabalas*, Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, 1ª ed. (1995).

⁴ Bernard Lavallé, *Quito y La Crisis De La Alcabala (1580-1600)*, Institut français d'études andines, Universidad de California (2014).

⁵ Salvador De Moxo, *La Alcabala. Sobre Sus Orígenes, Conceptos Y Naturaleza*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas (1963).

Dado el descontento con las alcabalas, el inicio de la vida republicana de Colombia se orientó hacia una tributación directa (i.e. la que grava las ganancias o la propiedad), en lugar de una imposición indirecta (i.e. la que grava el consumo o la producción)⁶. El Congreso de Cúcuta de 1821 eliminó las alcabalas, al igual que otros tributos indirectos coloniales (e.g. tributo indígena y monopolio de naipes) e intentó crear el impuesto sobre la renta; sin embargo, esto solo fue posible hasta 1918 con la ayuda de Esteban Jaramillo⁷. Lo anterior explica por qué en la primera parte del siglo XX, Colombia fue financiado principalmente por impuestos directos⁸ y el descontento histórico hacia la tributación indirecta.

Sólo hasta 1963⁹, a propósito de una situación fiscal precaria que experimentó el país y la recomendación de expertos, se creó el impuesto sobre las ventas de mercancías terminadas con la expedición de la Ley 21, para aliviar las finanzas públicas¹⁰. Esto se hizo, adoptando el principio de tributación indirecta en destino de bienes. Es decir, que los impuestos indirectos se ajusten en las fronteras para garantizar la neutralidad fiscal, aceptando que cada país tiene derecho a gravar los productos que se consumen dentro de sus fronteras¹¹. En el impuesto sobre las ventas, se evidenció que se gravaban los artículos terminados de los

⁶ Aquí prefiero definir los impuestos directos e indirectos en función de la actividad económica que gravan, en lugar de la tradicional definición de quién soporta económicamente el impuesto, pues considero que hacerlo de esta última manera es un error, como se explicará más adelante.

⁷ Alfredo Lewin Figueroa, *Historia De Las Reformas Tributarias En Colombia*, en Fundamentos De La Tributación Eleonora Lozano Rodríguez ed., 1a ed. (2008).

⁸ Roberto Junguito & Hernan Rincon, *La Política Fiscal En El Siglo XX En Colombia*, en Economía Colombiana Del Siglo XX. Un Análisis Cuantitativo, Fondo de Cultura Económica, James A. Robinson & Miguel Urrutia Montoya eds., Fondo de Cultura Económica 1ª ed. (2007). Roberto Junguito y Hernán Rincón evidencian que para 1915, el recaudo de impuestos correspondía a un poco más del 5% del PIB, pero todo correspondía a impuestos directos. Para inicios del siglo XX, los autores señalan que la situación se invierte, pues el recaudo de impuestos directos corresponde alrededor del 6% y el de impuestos indirectos al 8%.

⁹ En estricto sentido, como anota Rubén Vasco, el impuesto sobre las ventas apareció por primera vez en 1942 con el gobierno de Eduardo Santos, gravando fábricas de hilados y tejidos de algodón, ingenios azucareros, fábricas de cerveza y cemento entre otras, pero su generalización ocurrió en 1963, por lo que varios autores señalan esta fecha como el inicio de lo que hoy conocemos como el impuesto sobre las ventas. Rubén Vasco Martínez, *El Impuesto Sobre Las Ventas. IVA, Contabilización* Centro Interamericano Jurídico, (2002).

¹⁰ ¹¹ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing, (2017).

¹¹ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing, (2017).

productores o importadores, exceptuando los artículos que se exportan. Este principio de tributación indirecta en destino de bienes fue adoptado internacionalmente desde el Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT por sus siglas en inglés y es el antecedente directo de la Organización Mundial del Comercio)¹².

En 1971, con la expedición del Decreto Ley 435¹³ se amplió el hecho generador del impuesto sobre las ventas para incluir algunos servicios (e.g. reparación, reconstrucción, reencauche, etc.);¹⁴ sin embargo, la mayoría de estos no quedaron gravados. La sujeción generalizada, de manera plurifásica¹⁵ para capturar el valor agregado, ocurrió en 1992 con la expedición de la Ley 6 que estableció en su artículo 25 como hecho generador de IVA: “*la prestación de servicios en el territorio nacional*”¹⁶. Como se observa, el elemento espacial del hecho generador¹⁷ que gravaba con IVA a los servicios, no adoptó el principio de tributación indirecta en el destino. Aquellos servicios que eran prestados desde el exterior al territorio nacional no quedaron gravados con IVA, mientras que los servicios que eran prestados desde el territorio nacional hacia el exterior sí quedaban gravados con IVA.

¹² OMC, *OMC | Colombia - Información Por Miembro*, revisado el 9 de mayo, 2020, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/colombia_s.htm. Naturalmente en 1995 al volverse miembro de la OMC, Colombia adoptó el GATT de 1994, pues es uno de los acuerdos cubiertos. En este sentido en el artículo III consagra que los impuestos indirectos pueden ajustarse en fronteras. Por su parte, el acuerdo de subsidios permite solicitar en devolución el IVA repercutido a los exportadores, sin que se consideren subvenciones prohibidas.

¹³ En estricto sentido, el decreto reglamentario 1881 de 1966 incluyó por primera vez el gravamen sobre servicios, pero la norma fue declarada nula por el Consejo de Estado en la medida en que excedía sus facultades reglamentarias. *Sentencia Sección Primera no. Radicado 19680222*. (Consejo de Estado 1968).

¹⁴ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA*, Temis, 2ª ed. (1998).

¹⁵ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA*, Temis, 2ª ed. (1998). El impuesto sobre las ventas suele utilizarse como sinónimo del impuesto al valor agregado (IVA) en Colombia. Sin embargo, existe una diferencia conceptual importante: el impuesto al valor agregado es una modalidad del impuesto a las ventas que se causa en toda la cadena de producción, distribución y venta de los bienes y servicios gravados, que permite llevar impuestos descontables. Esta modalidad está vigente en Colombia, por regla general, desde el Decreto Ley 3541 de 1983 y empezó a regir desde 1984. Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de este trabajo, se utilizará la expresión IVA como sinónimo de impuesto sobre las ventas, a partir de 1984.

¹⁶ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA*, Temis, 2ª ed. 78 (1998).

¹⁷ Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales De Derecho Tributario*, Legis, 3ª ed., 255 (2000).

En 1995, Colombia intentó corregir la distorsión relacionada con la exportación de servicios¹⁸. El artículo 20 de la Ley 223 le concedió el tratamiento de exento de IVA con derecho a devolución bimestral, a la exportación de servicios, si se utilizaban *exclusivamente* en el exterior, al igual que excluyó los servicios de publicidad¹⁹. Hoy en día el tratamiento se mantiene, pero los requisitos para gozar de la exención fueron -y siguen siendo- muy estrictos: (i) el servicio tiene que ser prestado desde Colombia; (ii) el servicio tiene que ser utilizado exclusivamente en el exterior; y (iii) el beneficiario del servicio no puede desarrollar negocios en Colombia²⁰.

¹⁸ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El IVA En Los Servicios*, Temis, 178 (1993). Hacer que los exportadores de servicios tributaran IVA en Colombia hacía que los proveedores de servicios colombianos fueran menos competitivos a nivel internacional. Lo anterior puesto que otras jurisdicciones que habían adoptado el principio de tributación indirecta de servicios en destino, exoneraban a sus residentes de tributar IVA por los servicios que exportaran. Como consecuencia, los exportadores de servicios colombianos tenían que asumir un costo de transacción adicional (i.e. el IVA). En su momento, la Ley 49 de 1990 otorgó facultades extraordinarias al presidente para establecer el sistema de servicios exportables exentos, pero no fueron ejercidas.

¹⁹ Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA*, Temis, 2ª ed. 78 (1998). La exención, al gravar con tarifa del 0% la transacción, permite solicitar en devolución el IVA pagado, sin embargo, la exclusión hace que el IVA pagado se vuelva mayor valor del costo o gasto, lo que hace que solo se pueda recuperar una porción de éste (correspondiente a la tarifa del impuesto sobre la renta) vía gasto deducible. Hoy en día, la exclusión en publicidad se mantiene, pero solo para periódicos, emisoras de radio y canales regionales de televisión con ventas inferiores a 180.00 UVT, 30.000 UVT y 60.000 UVT respectivamente.

²⁰ Al respecto, ver UAE- DIAN, *Concepto 14244* (2019). Carmen Sanabria Gómez, *Análisis Jurisprudencial Del IVA En La Exportación De Servicios. El IVA En Los Servicios De Construcción. La Oportunidad Para Tomar El IVA Descontable*, en Estudios Críticos De Jurisprudencia Tributaria Y Aduanera 75 Mauricio Salcedo Maldonado ed., Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2018). También ver las siguientes sentencias: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19421, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 30 de agosto (2017). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia 28 de noviembre (2013). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 15839 C.P. María Inés Ortiz Barbosa 10 de octubre (2007). En estas sentencias se definió que “*el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado se materializa en forma integral fuera del país*”. Los requisitos exigentes para configurar la exportación de servicios con derecho a devolución bimestral no son casuales, responden a estrategias para evitar desfalcos fiscales por falsas exportaciones de los que Colombia no ha sido ajeno. Por ejemplo, entre 2008 y 2012 operó un cartel que desfalcó hasta \$300.000 millones por falsas exportaciones en IVA según la Fiscalía y solo hasta el 2021 el Estado logró recuperar \$12.000 millones de las aseguradoras y dejar en firme sanciones de la Procuraduría a funcionarios de la DIAN. Al respecto ver Corte Suprema De Justicia. Sala De Casación Penal. Proceso 51168 1 de septiembre (2021). Procuraduría General de la Nación, *Procuraduría Confirmó Sanción De Destitución E Inhabilidad De 12 Años a Seis Exfuncionarios De La DIAN Por El Llamado Cartel De La Devolución Del IVA*, 20 de septiembre (2021), en <https://www.procuraduria.gov.co/portal/PROCURADURIA-CONFIRMO-SANCION-DE-DESTITUCION-E-INHABILIDAD-DE-12-ANOS-A-SEIS-EXFUNCIONARIOS-DE-LA-DIAN-POR-EL-LLAMADO-CARTEL-DE-LA-DEVOLUCION-DEL-IVA.news>.

Sólo recientemente -del 2017 en adelante- Colombia decidió gravar con IVA los servicios que se presten desde el exterior. Lo anterior lo hizo siguiendo las recomendaciones de la comisión de expertos²¹ y de la OCDE²², para capturar las rentas provenientes de la economía digital, como lo dijo expresamente la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016: “se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional. (...) Así las cosas, con la inclusión de este supuesto se pretenden abarcar estas nuevas formas de economía tales como (...), Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia, Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros)”²³ (énfasis propio) . Esta propuesta, adicionalmente, buscaba equilibrar las condiciones con las que compiten los prestadores de servicios digitales nacionales con los extranjeros, pues con la entrada en vigor de la Ley 1819, ambos estarían gravados con IVA²⁴, cumpliendo con el principio de neutralidad.

²¹ Ricardo Bonilla et al., *Comisión De Expertos Para La Equidad Y La Competitividad Tributaria*. Informe Final Presentado Al Ministro De Hacienda Y Crédito Público, Fedesarrollo (2016).

²² En general, todo el proyecto de erosión fiscal y traslado de beneficio (BEPS por sus siglas en inglés) y particularmente la acción uno sobre los desafíos de la economía digital. OECD, BEPS Project Explanatory Statement (2016), en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm>. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report* (2015), en: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

²³ Exposición de motivos de proyecto de ley, *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*, (2015), en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>. Para Ariel Sánchez, la Ley 1819 de 2016 es un esfuerzo por parte de Colombia para gravar las compañías de la economía digital, pero es incipiente en comparación con otros países. Al respecto ver Ariel Andrés Sánchez Rojas, *Deconstruct to Reconstruct. Is it Possible to Tax the Digital Economy?*, Ediciones Uniandes, Bogotá, 40 (2020).

²⁴ Rodrigo Endara Sánchez, *Tratamiento Del IVA En Servicios De Publicidad Online*, Tesis Universidad Externado (2019).

Gravar servicios digitales desde el exterior con impuestos indirectos es una tendencia mundial y no es exclusiva de Colombia. Para el 2020, en Europa²⁵, muchos países la siguieron, gravando los servicios digitales a unas tarifas entre el 3% y el 7,5%²⁶. Por su parte, en América Latina, la tendencia consiste en gravar con IVA los servicios digitales prestados desde el exterior, como en Argentina, Barbados, Costa Rica, Ecuador, México, Perú y Uruguay²⁷.

Sin embargo, a pesar de existir una tendencia mundial hacia la tributación indirecta de los servicios digitales, en junio de 2021 hubo un comunicado histórico en otra dirección²⁸. Ya han coincidido 134 países²⁹ en que la tributación a la economía digital debería estar orientada a la tributación directa³⁰, reconfigurando las reglas de territorialidad y con un impuesto mínimo global³¹, evitando la imposición indirecta a la economía digital.

²⁵ Es importante advertir que, en 2018, se expidió una propuesta para gravar de manera indirecta (en virtud del artículo 113 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), los servicios digitales, como los servicios de publicidad en línea. Al respecto, ver Comisión Europea, *Propuesta De Directiva Del Consejo Relativa Al Sistema Común Del Impuesto Sobre Los Servicios Digitales Que Grava Los Ingresos Procedentes De La Prestación De Determinados Servicios Digitales*, (2018), en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>.

²⁶ Elken Asen, *Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe*, (2019), en: <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>. Para profundizar en el tratamiento en la Unión Europea, especialmente en España, en comparación con Colombia ver el trabajo de grado Talma Elvira Furnieles Galván & César Sánchez, *El IVA En La Prestación De Servicios Por Medios Electrónicos: El Caso De Colombia Y España*, Tesis Universidad Externado (2018).

²⁷ Raúl Zambrano & Darío González, *Impuesto Al Valor Agregado: Su Aplicación En América*, (2021), en: <https://www.ciat.org/ciatblog-impuesto-al-valor-agregado-su-aplicacion-en-america/>. EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, (2021) en, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/ey-2021-worldwide-vat-gst-sales-tax-guide-web.pdf#page=42?download.

²⁸ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, (2021), en: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

²⁹ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, (2021), en: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

³⁰ Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS (2020).

³¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS (2020). Al respecto ver también Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Sistema Tributario En El Siglo XXI* (2018).

Este trabajo analizará los costos de la decisión unilateral de gravar los servicios digitales prestados desde el exterior, como la publicidad online. Para ello, a continuación, se describirán las obligaciones sustanciales y formales asociadas a la sujeción de IVA de los servicios digitales prestados desde el exterior, introducidas por la Ley 1819 de 2016 para luego analizar sus costos. Para efectos descriptivos se utilizará como ejemplo el servicio de publicidad online desde el exterior, sin perjuicio de que el análisis pueda ser replicado a otros servicios digitales prestados desde el exterior con características similares.

2.2 Obligaciones asociadas al IVA aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior (e.g. servicios de publicidad online)

La Ley 1819 en su artículo 173 agregó al literal (c) del artículo 420 del Estatuto Tributario (E.T.) como nuevo hecho generador de IVA, la prestación de servicios desde el exterior. Adicionalmente, agregó el parágrafo tercero para aclarar que *“los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.”*³² (énfasis propio).

Consecuentemente, la Ley 1819 de 2016 creó un nuevo responsable de IVA: los prestadores de servicios desde el exterior³³. Los demás elementos de la obligación

³² Ley 1819 De 2016 Por Medio De La Cual Se Adopta Una Reforma Tributaria Estructural, Se Fortalecen Los Mecanismos Para La Lucha Contra La Evasión Y La Elusión Fiscal, Y Se Dictan Otras Disposiciones. (29 de diciembre de 2016 Diario oficial No. 50101).

³³ Mauricio Alfredo Plazas Vega & Vicente Amaya Mantilla, *La Ley 1819 De 2016 En Lo Que Concierna Al Impuesto Sobre El Valor Agregado (IVA) Y Al Impuesto Nacional Al Consumo.*, en Comentarios a La Reforma Tributaria Estructural: Ley 1819 De 2016 Juan Guillermo Ruiz Hurtado ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 247 (2017).

sustancial³⁴ de IVA para servicios prestados desde el exterior siguen la regla general; la base gravable la constituye el valor total de la operación³⁵ y la tarifa general del 19% ³⁶.

Aquí resulta importante aclarar la diferencia entre los servicios prestados *desde* el exterior y los servicios prestados *en* el exterior. Aunque parezca una discusión sintáctica superflua, tiene grandes implicaciones fiscales. Los servicios prestados *desde* el exterior quedaron gravados con IVA en Colombia, mientras que los servicios prestados *en* el exterior, no.

La Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE-DIAN) aclaró la diferencia entre las dos formas de prestar los servicios en el concepto 64 del 2018. La autoridad aclaró que cuando la prestación del servicio originado en el exterior tiene aplicación dentro del territorio colombiano, se entiende que es un servicio prestado *desde* el exterior. Por el contrario, si el servicio se origina en el exterior, pero no tiene aplicación dentro del territorio colombiano, se trata de un servicio prestado *en* el exterior³⁷.

A modo de ejemplo, si un residente colombiano toma en arriendo un inmueble en el exterior³⁸, dicho servicio no estaría gravado con IVA en Colombia pues se entiende que es un servicio prestado *en* el exterior. Por el contrario, si un extranjero da en arriendo un inmueble ubicado en Colombia, sí se consideraría un servicio gravado con IVA en

³⁴ Sobre los elementos esenciales de los tributos, ver Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales De Derecho Tributario*, Legis, 3ª ed., 255 (2000).

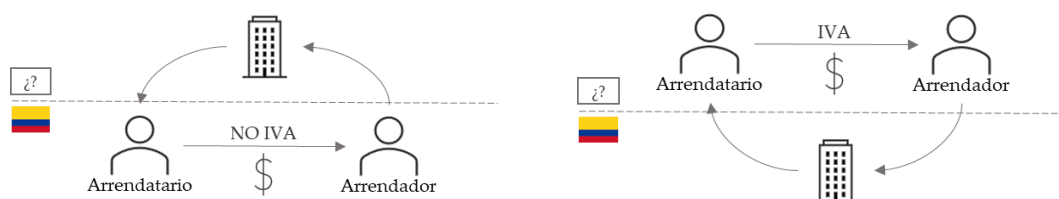
³⁵ Lo anterior, en virtud del artículo 447 del E.T.

³⁶ Así, Colombia llegó al límite máximo permitido por la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones. CAN *Decisión 599 Armonización De Aspectos Sustanciales Y Procedimentales De Los Impuestos Tipo Valor Agregado*, (2004): en <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec599s.asp>. Art. 19. Esto ya lo había propuesto Mauricio A. Plazas Vega, *Hacienda Pública Y Posconflicto En Colombia* (2015).

³⁷ UAE-DIAN, *Oficio 000064* (2018).

³⁸ Aun cuando el arrendatario sea un residente fiscal colombiano.

Colombia³⁹. A continuación, se ilustran los dos ejemplos (i) servicio prestado *en* el exterior; y (ii) servicio prestado *desde* el exterior.



Gráfica 1. Servicios de arrendamiento prestados desde el exterior y en el exterior. Fuente: elaboración propia

Sin embargo, la economía digital⁴⁰ hace que no sea fácil diferenciar cuando un servicio es prestado *desde* el exterior o *en* el exterior. En el mismo concepto 64 de 2018, la UAE-DIAN consideró que cuando los servicios digitales sean prestados desde servidores ubicados en el exterior, se tratarían como servicios prestados *desde* el exterior. En palabras de la UAE-DIAN:

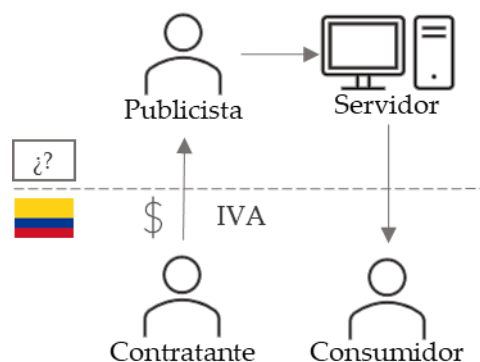
*“No obstante, frente al acceso a bases de datos a través de páginas web, cuyos servidores se encuentran en el exterior; descargue de documentos a través de páginas web, cuyo servidor se encuentre en el exterior y **publicidad a través de páginas web, u otras plataformas cuyos software y servidores se encuentre ubicados en el exterior, se precisa que los mismos no corresponden a servicios***

³⁹ Aun cuando el arrendador sea un no residente colombiano. Sin embargo, esto no fue siempre claro. Inicialmente, cuando se gravaron los servicios, existió una discusión sobre la posibilidad de gravar con IVA el arrendamiento en lugares distintos. Al respecto, ver Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El IVA En Los Servicios*, Temis (1993).

⁴⁰ La economía digital se puede caracterizar como aquella que incorpora tecnología computacional (e.g. internet) para proveer bienes o servicios, cuyos costos marginales tienden a cero. Para profundizar más al respecto, ver Don Tapscott, *The Digital Economy - 20th Anniversary Edition- Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, Segunda edición, Mc. Graw Hill Education, (2015).

prestados en el exterior, debido a que su aplicación o provecho se ejecuta en el territorio nacional, por lo que causan IVA”⁴¹ (énfasis propio).

Dentro del universo de servicios digitales se encuentran los servicios de publicidad, como lo menciona la UAE-DIAN en su concepto. La publicidad en línea puede entenderse como una estrategia de mercadeo que utiliza medios de comunicación digitales (e.g. el internet) para divulgar los anuncios⁴². A continuación, se ilustra cómo este servicio de publicidad podría estar gravado con IVA en Colombia cuando un residente fiscal colombiano⁴³ contrate con una persona en el exterior para ofrecer sus productos a través de páginas web, cuyos servidores se encuentren también el exterior:



Gráfica 2. Servicio de publicidad prestado desde el exterior. Fuente: elaboración propia

Posteriormente, la UAE-DIAN reiteró el concepto 64 del 2018 con el concepto 026394 de 2019. Sin embargo, aclaró que el parágrafo 3º del artículo 420 del E.T. que se mencionó anteriormente aplicaría. Lo anterior quiere decir que el servicio se entendería prestado desde

⁴¹ UAE-DIAN, *Oficio 000064* (2018).

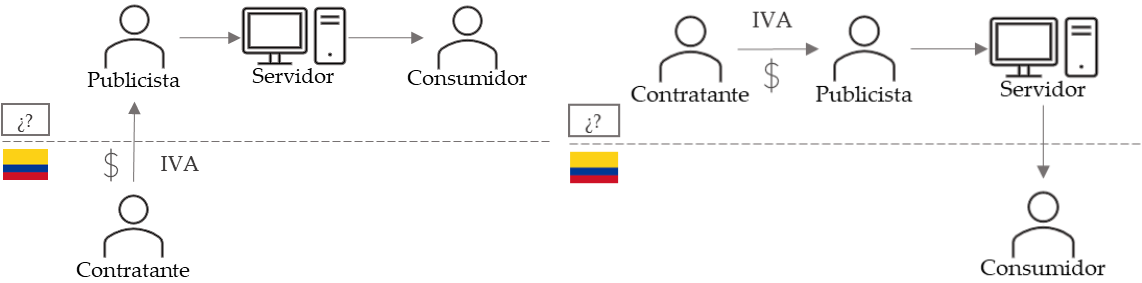
⁴² Quiroa Myriam, *Publicidad Online*, (2021), en <https://economipedia.com/definiciones/publicidad-online.html>. La publicidad online es un género que cubre varias especies, como, por ejemplo, publicidad vía correo electrónico, en redes sociales o en páginas web. Dentro de las ventajas de la publicidad en línea, Endara destaca que permite «permite llegar al público objetivo de una manera rápida, sencilla, eficaz y asequible (...). Además, se puede ver en tiempo real cuál es el rendimiento de los anuncios y si están funcionando o no» Rodrigo Endara Sánchez, *Tratamiento Del IVA En Servicios De Publicidad Online*, 19, Tesis Universidad Externado (2019).

⁴³ De acuerdo con los artículos 10 y 2 y 12-1 del Estatuto Tributario.

el exterior (i.e. gravado con IVA), cuando el usuario directo o destinatario del servicio tenga su residencia fiscal en Colombia, aunque el destinatario del servicio no esté ubicado en el territorio nacional. En el concepto, la UAE-DIAN concluyó que:

“(.) pueden existir casos en los cuales un servicio sea prestado por fuera de Colombia y, además, el usuario directo o destinatario de los mismos se encuentra por fuera del país, pero si conserva su residencia fiscal en Colombia, el servicio estará gravado con IVA.”⁴⁴

De lo anterior, se podrían derivar dos escenarios en los que se entendería gravado con IVA los servicios de publicidad digital: (i) los casos en los que el contratante de la publicidad es un residente colombiano; y (ii) los casos en el que el consumidor de la publicidad es un residente colombiano. A continuación, se ilustran ambos:



Gráfica 3. Casos de servicios de publicidad prestados desde el exterior. Fuente: elaboración propia

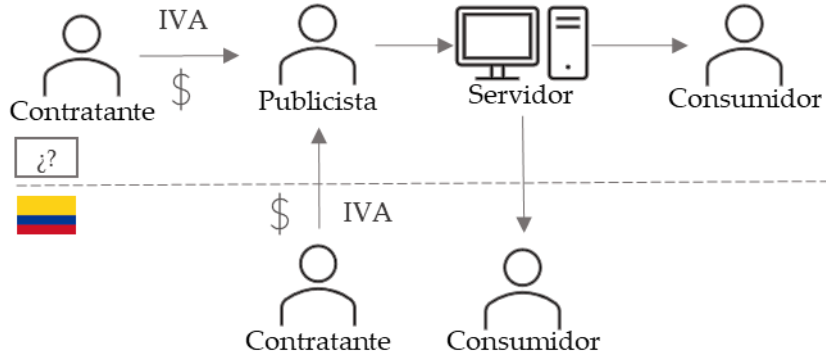
En ambos casos, el usuario directo del servicio de publicidad (contratante) o el destinatario del servicio de publicidad (consumidor), es un residente fiscal colombiano. Por lo tanto, en los dos escenarios, habría argumentos para sostener que el servicio de publicidad estaría gravado con IVA a la luz del párrafo 3 del artículo 420 del E.T. y del concepto 26394 de 2019. Se podría argumentar que el servicio de publicidad digital no estaría gravado

⁴⁴ UAE-DIAN, *Oficio* (2019).

con IVA si el contratante y los destinatarios del servicio, no son considerados residentes fiscales colombianos.

Sin embargo, el servicio de publicidad digital podría tener como destinatarios a varios consumidores de distintas residencias fiscales. Lo anterior, puesto que se trata de un bien reservado que no se agota con el consumo. Esta característica de los servicios de publicidad por página web (predicable de otros servicios digitales) podría generar doble tributación indirecta -problema que se abordará en la sección 3.1.-⁴⁵.

Por ahora, simplemente se ilustrará de forma resumida la forma en la que tradicionalmente funciona el servicio de publicidad digital y que queda gravado con IVA:



Gráfica 4. Resumen de servicios de publicidad prestados desde el exterior. Fuente: elaboración propia

En resumen, Colombia intentó gravar desde 2016 con IVA al 19% los servicios de publicidad en línea, que se presten desde el exterior siempre y cuando: (i) el destinatario (o consumidor) tenga residencia fiscal en Colombia; o (ii) el contratante tenga residencia fiscal

⁴⁵ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 211, (2021) Los servicios reservados son excluyentes, pero no son rivales en consumo. Es decir, en estos servicios se puede evitar que las personas utilicen el servicio (cobrando por el servicio de publicidad) pero el uso del servicio por una persona no reduce la capacidad de otro para usarlo. Es decir, el hecho de que un usuario en Colombia esté disfrutando de la publicidad digital no impide que un usuario en otra parte del mundo pueda estar utilizando el servicio.

en Colombia. Lo anterior, en aplicación del principio de tributación indirecta en destino, aplicado a servicios.

Ahora bien, la sujeción a IVA en Colombia de los servicios digitales prestados desde el exterior supone el cumplimiento de una serie de obligaciones formales relacionadas con: (i) inscripción en el Registro Único Tributario (RUT) de los prestadores de servicios en el exterior; (ii) presentación de declaraciones de IVA; y (iii) facturación, entre otros. Estos requisitos fueron reglamentados por el Decreto 2179 de 2018⁴⁶ y la Resolución 51 de 2018⁴⁷, aplicando en la práctica la sujeción de IVA para servicios prestados desde el exterior a partir del periodo 4 (i.e. bimestre julio-agosto) de 2018⁴⁸.

El RUT es el mecanismo que utiliza la UAE-DIAN para identificar, ubicar y clasificar los sujetos pasivos de impuestos nacionales, dentro de los que se encuentran los responsables de IVA⁴⁹. En la medida en que los prestadores de servicios desde el exterior sean responsables de IVA, éstos tienen la obligación de inscribirse en el RUT⁵⁰.

Para el efecto, el prestador del servicio desde el exterior debe contar con una persona natural que actúe como apoderado de la sociedad extranjera, que se encuentre previamente

⁴⁶ Decreto 2179 De 2018 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público], *Por El Cual Se Reglamentan Los Artículos 579 Y 811 Del Estatuto Tributario, Y Se Adiciona Un Parágrafo Transitorio Al Artículo 1.6.1.13.2.30. De La Sección 2 Del Capítulo 13 Título 1 Parte 6 Del Libro 1 Del Decreto Número 1625 De 2016 Único Reglamentario En Materia Tributaria*, 28 de noviembre (2018). D.O. No. 50791.

⁴⁷ Resolución Número 000051 de 2018 [UAE-DIAN]. *Por La Cual Se Establece El Procedimiento Para Cumplir Con Las Obligaciones Sustanciales Y Formales En Materia Del Impuesto Sobre Las Ventas -IVA Por Parte De Los Prestadores De Servicios Desde El Exterior*. 18 de octubre (2018).

⁴⁸ UAE-DIAN, *Oficio 001430* (2019). UAE-DIAN, *Oficio 006796* (2019). UAE-DIAN, *Oficio 901563* (2019). Lo anterior fue confirmado en respuesta al derecho de petición radicado ante UAE-DIAN, *Respuesta PQRS no. 202182140100080977*, (2021).

⁴⁹ Lo anterior, en virtud del artículo 555-2 del Estatuto Tributario. y de los artículos 1.6.1.2.1 y 1.6.1.2.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Es importante aclarar que si únicamente prestan servicios a personas que les practiquen retención en la fuente por IVA, no estarían en la obligación de inscribirse en el RUT.

⁵⁰ La no inscripción en el RUT supone como sanción la clausura del establecimiento o una multa equivalente a una (1) UVT por día de retraso en la inscripción. Esta sanción no es común y es difícil que la DIAN pueda hacerla efectiva en jurisdicciones distintas a Colombia.

inscrito en el RUT y tenga firma digital. Adicionalmente debe allegar: (i) documentos con los que acrediten la existencia y representación legal de la sociedad, en español apostillados o legalizados; (ii) número de identificación tributaria de su país de residencia; (iii) domicilio principal de la sociedad; (iv) código postal; (v) números telefónicos; (vi) página web; (vi) correo electrónico; (vii) certificación del representante legal en español apostillado o legalizado en el que constate la validez de la información aportada; y (viii) fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad⁵¹.

Después de su inscripción en el RUT, el prestador del servicio desde el exterior tiene que cumplir con la obligación de presentar una declaración de IVA bimestral en la que relacione y pague el IVA recaudado por los servicios digitales gravados. Tradicionalmente, la obligación de declarar IVA es bimestral si el responsable obtuvo en el año gravable anterior tiene ingresos brutos iguales o superiores a 92.000 UVT (\$ 3.496.368.000 COP para el 2022); de lo contrario la obligación es cuatrimestral⁵². Sin embargo, el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 establece en el parágrafo 5 del artículo 1.6.1.13.2.30. que los prestadores de servicios desde el exterior deben declarar IVA bimestralmente y no prevé que lo puedan hacer de forma cuatrimestral.⁵³

Para facilitar el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración de IVA, la Ley 2010 de 2019 permitió que los prestadores de servicios desde el exterior liquiden la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la tasa representativa del mercado (TRM) del día de la declaración y pago. Esta declaración, puede ser presentada en

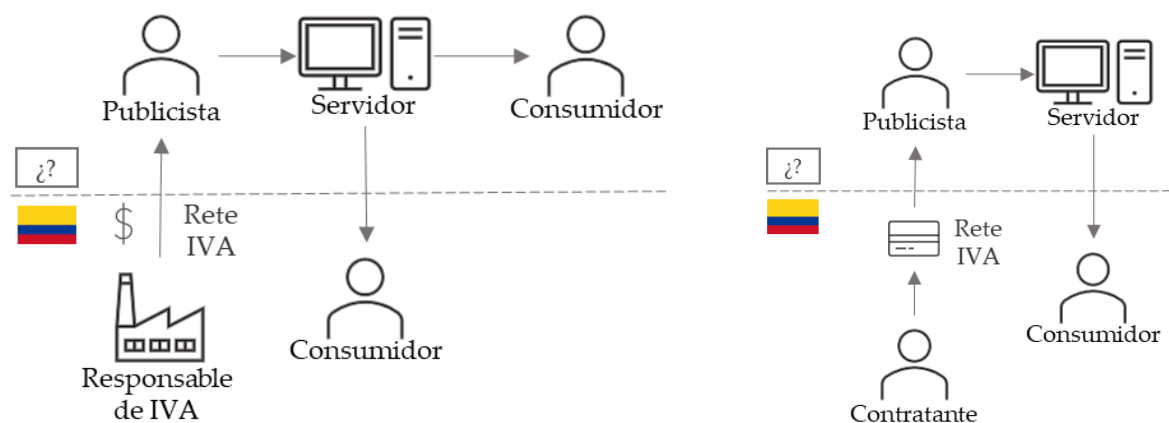
⁵¹ Estos requisitos se encuentran en el numeral 11.2.1 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto Único 1625 de 2016

⁵² Artículo 600 del Estatuto Tributario.

⁵³ Artículo 1.6.1.13.2.30 del Decreto Único 1625 de 2016.

línea por los prestadores de servicios digitales desde el exterior a través del sistema electrónico de la UAE-DIAN (i.e. MUISCA), utilizando la firma electrónica⁵⁴.

Sin perjuicio de lo anterior, los prestadores de servicios desde el exterior están exonerados de presentar la declaración de IVA cuando este impuesto se haya recaudado a través del mecanismo de retención en la fuente. Esto puede ocurrir en dos escenarios: (i) que los contratantes sean agentes de retención, por ser responsables de IVA; o (ii) que los prestadores de servicios digitales se acojan al mecanismo de retención por pagos con tarjetas de crédito o débito. A continuación, se ilustran los dos escenarios:



Grafica 5. Retención en la fuente para servicios prestados desde el exterior. Fuente: elaboración propia

El primer escenario se deriva del numeral 3 del artículo 437-2 del E.T. el cual establece que los responsables de IVA que contraten con personas sin residencia fiscal en Colombia, servicios gravados con IVA, serán agentes de retención del impuesto. El segundo

⁵⁴ Resolución Número 000070 de 2016 [UAE-DIAN]. Por La Cual Se Reglamenta El Uso De Firma Electrónica En Los Servicios Informáticos Electrónicos De La Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales DIAN. 3 de noviembre (2016).

escenario se desprende del numeral 8 del mismo artículo que señala que las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito podrán retener en la fuente los servicios gravados desde el exterior en casos particulares, si el prestador del servicio se acoge voluntariamente a este sistema de retención en la fuente.

Es importante señalar que la Ley 2010 de 2019 fue la que introdujo el sistema voluntario. La Ley 1819 de 2016 inicialmente había considerado un sistema de retención obligatorio. Actualmente el prestador del servicio en el exterior puede escoger este régimen si: (i) realiza de forma exclusiva una de las actividades señaladas (entre estas, se encuentra expresamente “los servicios de publicidad online”); (ii) no utiliza el sistema de declaración bimestral; y (iii) el valor facturado corresponde a la base gravable del IVA⁵⁵.

Por último, es importante destacar que los prestadores de servicios digitales desde el exterior podrían ser requeridos por la UAE-DIAN para facturar electrónicamente o soportar sus operaciones en un documento electrónico. La Ley 2010 de 2019 los exoneró de la obligación, pero advirtió que la UAE-DIAN los podría requerir. Por su parte, el Decreto 358 del 5 de marzo de 2020 consagró la posibilidad de expedir un documento equivalente electrónico, que empezó a regir el 30 de junio de 2021⁵⁶. Este documento podría ser requerido a los prestadores de servicios digitales.

⁵⁵ Ley 2010 de 2019. *Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.* 27 de diciembre de 2019. D.O. No. 51179.

⁵⁶ Decreto 358 de 2020 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. *Por el cual se reglamentan los artículos 511, 615, 616-1, 616-2, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 del Estatuto Tributario, 26 de la Ley 962 de 2005 y 183 de la Ley 1607 de 2012 y se sustituye el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.* 5 de marzo de 2020. D.O. No. 51179.

III. COSTOS ASOCIADOS AL IVA APLICABLE A SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR.

A continuación, se analizarán, desde una perspectiva económica, los costos que implican que Colombia haya decidido gravar con IVA los servicios digitales prestados desde el exterior para evaluar su eficiencia. Para ello se identificarán los dos factores que hacen ineficiente a un impuesto según Krugman: “*la totalidad de la ineficiencia de un impuesto es la suma de su pérdida irrecuperable de eficiencia y sus costos administrativos*” (traducción propia).⁵⁷

En el caso que nos ocupa, se describirá primero la pérdida irrecuperable de eficiencia asociada al IVA de los servicios de publicidad online prestados desde el exterior, identificando quién asume la carga económica del impuesto. Posteriormente se identificarán los costos de transacción asociados al cumplimiento del impuesto, señalando las optimizaciones que se han hecho y los resultados hasta la fecha.

Antes de continuar, es importante destacar que la eficiencia es uno de los principios que ilumina el sistema tributario colombiano, de acuerdo con el artículo 363 de la Constitución Política⁵⁸. Sin embargo, este principio es entendido como un mandato programático o directriz política, que es cumplido en diferente grado dependiendo de las

⁵⁷ Paul Krugman & Robin Wells, *Microeconomics*, Quinta edición, Worth publishers Macmillan Learning, 472 (2018).

⁵⁸ Lo anterior responde a una tendencia de pensamiento económico como lo señala Eleonora Lozano y Marcel Hofstetter, pues encuentran como común denominador de los pensadores económicos (e.g. A. Smith, D. Ricardo, J.M. Keynes, Musgrave, Stiglitz, Auerbach, etc.) como principios deseables a la justicia y a la eficiencia. Eleonora Lozano Rodríguez & Marcel Hofstetter Gascon, *Tributación Y Pensamiento Económico, en Del Derecho De La Hacienda Pública Al Derecho Tributario. Estudios En Honor a Andrea Amatucci* 195, Mauricio A. Plazas Vega, ed. Temis, (2011).

posibilidades reales y jurídicas⁵⁹; es decir, el ser ineficiente no implicaría, necesariamente, su inconstitucionalidad⁶⁰.

3.1 Pérdida irrecuperable de eficiencia e incidencia del IVA

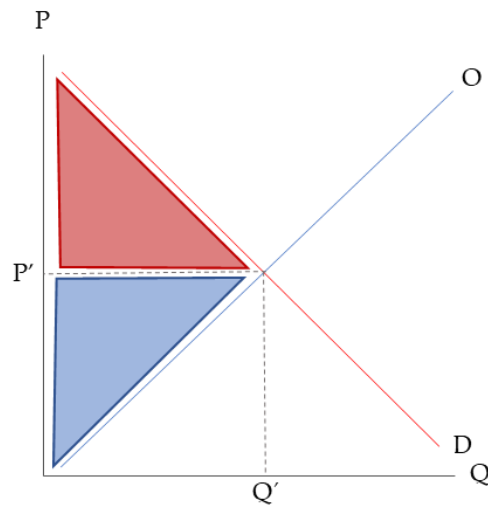
Para describir la pérdida irrecuperable de eficiencia (también denominada pérdida de peso muerto) es importante partir de la gráfica de oferta y demanda, suponiendo un mercado en competencia perfecta,⁶¹ del mercado de servicios de publicidad online prestados desde el exterior, sin tener en cuenta el IVA, que se ilustra a continuación:

⁵⁹ Julio Roberto Piza Rodríguez, *Los Principios Y Su Función En El Ordenamiento Jurídico Tributario*, en *Del Derecho De La Hacienda Pública Al Derecho Tributario*. Estudios En Honor a Andrea Amatucci. ed. 128, Temis, (2011).

⁶⁰ María Catalina Plazas Molina, *Principio De Eficiencia: Una Máxima Económica Elevada a Rango Constitucional. Su Aparente Contradicción Con Los Principios De Justicia Y Equidad*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 125 (2021). Gustavo Alfredo Peralta Figueredo, *Apuntes Sobre El Principio De Eficiencia En Materia Tributaria Y La Economía Del Comportamiento*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 147 (2021).

⁶⁰De hecho, la Corte Constitucional, al analizar la exequibilidad de tributos a la luz del principio de eficiencia, usualmente no los ha declarado inconstitucionales por ineficientes. Por el contrario, ha justificado la existencia de tributos con aristas inequitativas, al ser eficientes, como lo señala. Así lo señala Diego Quiñones Cruz, *Rescatando La Importancia Del Principio De Eficiencia En Materia Tributaria*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario 87 (2021). Al estudiar las siguientes sentencias: Corte Constitucional, *Sentencia C-876 de 2002*, M.P. Álvaro Tafur Galvis, 16 de octubre de 2002. Corte Constitucional, *Sentencia C-052 De 2016*, M.P. María Victoria Calle Correa, 10 de febrero de 2016. Corte Constitucional, *Sentencia C-015 De 1993*, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, 21 de enero de 1993. Corte Constitucional, *Sentencia C-511 De 1996*, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, 8 de octubre de 1996. Corte Constitucional, *Sentencia C-379 De 2020*, M.P. Cristina Pardo Schlesinger 2 de septiembre de 2020. Corte Constitucional, *Sentencia C-291 De 2015*, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, 20 de mayo de 2015. *Sentencia C-368 De 2011*, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, 11 de mayo de 2011. Corte Constitucional, *Sentencia C-743 De 2015*, M.P. Myriam Ávila Roldán, 2 de diciembre de 2015. Corte Constitucional, *Sentencia C-989 De 2004*, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, 12 de octubre de 2004. Corte Constitucional, *Sentencia C-833 De 2013*, M.P. María Victoria Calle Correa, 20 de noviembre de 2013. Para ver más sobre eficiencia en el sistema tributario, ver Gustavo Alfredo Peralta Figueredo, *Apuntes Sobre El Principio De Eficiencia En Materia Tributaria Y La Economía Del Comportamiento*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario 147 (2021) y María Catalina Plazas Molina, *Principio De Eficiencia: Una Máxima Económica Elevada a Rango Constitucional. Su Aparente Contradicción Con Los Principios De Justicia Y Equidad*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario 125 (2021).

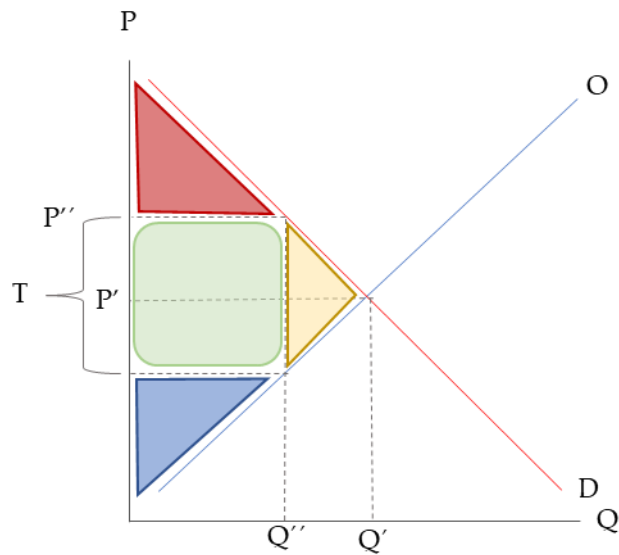
⁶¹ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 110 (2021).



Gráfica 6: Excedente del consumidor y excedente del productor. Fuente: elaboración propia

En la gráfica, la curva azul representa la oferta de servicios de publicidad online prestados desde el exterior y la curva roja representa la demanda de servicios de publicidad online prestado desde el exterior. Q' representa la cantidad en equilibrio de servicios de publicidad online desde el exterior y P' representa el precio en equilibrio al que se adquirirían los servicios de publicidad online del exterior. Por su parte, el triángulo rojo, representa el excedente del consumidor, mientras que el triángulo azul representa el excedente del productor.

Ahora, se ilustra la gráfica de oferta y demanda del mercado de servicios de publicidad online prestados desde el exterior, teniendo en cuenta el IVA:



Gráfica 7: Pérdida irrecuperable de eficiencia. Fuente: elaboración propia

En este caso, T representa el IVA del 19% que grava los servicios de publicidad desde el exterior. Esta distorsión, genera un desplazamiento de la cantidad ofrecida de servicios de publicidad online desde el exterior hacia la izquierda (reduce la cantidad en equilibrio) hasta Q'' . Así mismo, el precio de los servicios de publicidad online prestados desde el exterior incrementa hasta llegar a P'' . El dinero que debería ser recaudado por el Estado equivale al rectángulo verde.

Consecuentemente, el excedente del consumidor (triángulo rojo) y el excedente del productor (triángulo azul) disminuyen en presencia del impuesto. Sin embargo, la sumatoria del rectángulo verde, el triángulo azul y el triángulo rojo, no son equivalentes a la sumatoria del excedente del consumidor y productor de la gráfica inicial (triángulos rojo y azul respectivamente). La diferencia se encuentra en el área del triángulo amarillo. Este triángulo representa la pérdida irrecuperable de eficiencia (también denominada pérdida de peso

muerto)⁶² que genera el IVA cuando grava los servicios de publicidad online prestados desde el exterior⁶³. En palabras de Mankiw: “*La caída en el excedente total resultante cuando un impuesto (u otra política) distorsiona los resultados del mercado se llama pérdida de peso muerto*” (traducción y énfasis propio)⁶⁴.

Esta pérdida de peso muerto es ineficiente en términos Kaldor-Hicks dado que el costo de las personas afectadas (i.e. la disminución del exceso de los consumidores y productores), no es compensada por la ganancia del Estado al recaudar el impuesto⁶⁵. En otras palabras, la pérdida del excedente del consumidor y del productor, supera el recaudo del impuesto, suponiendo un recaudo total y sin costos de transacción. Aquí cabe preguntarse, ¿quién soporta esta ineficiencia?

No siempre el consumidor y el productor pierden lo mismo en presencia de un impuesto. Hay una creencia popular sobre los impuestos indirectos que dice que quien asume la carga económica de éstos, es el consumidor⁶⁶. Incluso hay una teoría al respecto denominada la “teoría del papel matamoscas” sobre incidencia fiscal. Mankiw dice que “*con base en esta teoría, la carga de un impuesto, como ocurre con una mosca que se posa en una*

⁶² Este es un efecto similar al que genera el monopolio, como lo señala Posner. Al respecto ver Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law*, Novena edición, Wolters Kluwer Law & Business, 445 (2012)

⁶³ Hal R. Varian, *Intermediate Microeconomics*, Novena edición, W.W. Norton & Company, 331 (2014).

⁶⁴ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage 161 (2021).

⁶⁵ Oxford, *Kaldor-Hicks Efficiency* (2021), en <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100028833>. Incluso, también sería ineficiente en términos de Pareto, como lo señala Quiñones. Diego Quiñones Cruz, *Rescatando La Importancia Del Principio De Eficiencia En Materia Tributaria*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario (2021). La eficiencia de Pareto, es definida como aquella en la que una asignación de propiedad alternativa no es factible, a menos que una persona esté mejor y nadie peor. The Core Team, *La Economía*, (2021) en <https://www.core-econ.org/the-economy/book/es/text/0-3-contents.html>. En este caso, aunque el gobierno está mejor porque aumenta su recaudo, tanto los consumidores como los productores están peor, pues disminuye su excedente; por lo tanto, tampoco es eficiente en términos de Pareto.

⁶⁶ Al respecto, ver Mauricio Alfredo Plazas Vega, El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA, Temis, 2ª ed. (1998). Rubén Vasco Martínez, *El Impuesto Sobre Las Ventas. IVA, Contabilización* Centro Interamericano Jurídico, 53 (2002). O incluso, la definición de IVA de la OECD, *Glossary of Tax Terms*, (2021), en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

tira de papel matamoscas, se adhiere al primer sitio que toca. Esta tesis rara vez es válida” (traducción propia)⁶⁷.

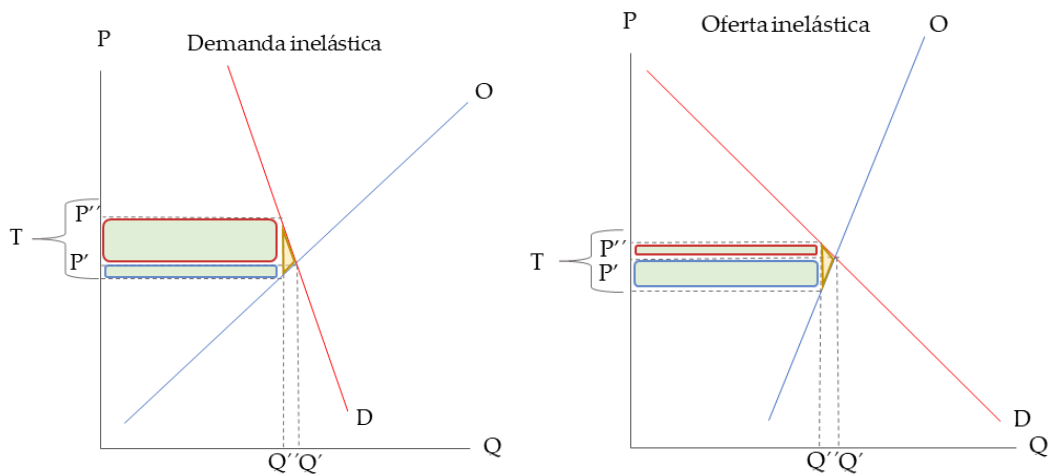
La razón por la que la teoría del papel matamoscas rara vez es válida tiene que ver con la elasticidad precio de la demanda y de la oferta del producto gravado. La elasticidad es “*una medida de la capacidad de respuesta de la cantidad demandada o de la cantidad ofrecida ante un cambio en uno de sus determinantes*” (traducción propia)⁶⁸. En el caso que nos ocupa el determinante evaluado es el cambio en el precio de los servicios de publicidad online desde el exterior al estar gravado con IVA del 19%.

Si la oferta o demanda es inelástica al precio, el aumento de este no afecta en gran medida la cantidad ofrecida o demandada de los servicios de publicidad desde el exterior. Gráficamente la curva de la oferta y de la demanda inelástica tienen una pendiente inclinada. Entre más inelástica sea la curva de la oferta, el prestador del servicio de publicidad online del exterior va a asumir más la carga económica del impuesto. Entre más inelástica sea la curva de la demanda, el consumidor del servicio de publicidad online del exterior va a asumir más la carga económica del impuesto. Es decir, la carga del impuesto va a ser más pesada en la parte del mercado más inelástica⁶⁹. A continuación, se ilustra esta situación gráficamente:

⁶⁷ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 238 (2021).

⁶⁸ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 88 (2021).

⁶⁹ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 126 (2021).



Gráfica 8: Incidencia económica de los impuestos. Fuente: elaboración propia

En ambas gráficas el rectángulo verde con borde rojo representa la porción del impuesto que fue asumida por el consumidor. Cuando hay una demanda inelástica, los consumidores no están dispuestos a disminuir su consumo cuando aumenta el precio; por lo tanto, asumen en mayor medida la carga del impuesto (esto pasa, por ejemplo, con los impuestos al licor o al tabaco)⁷⁰. Lo anterior se evidencia gráficamente puesto que el rectángulo rojo es más grande que el azul cuando la demanda es inelástica. El efecto contrario ocurre cuando la oferta es inelástica. El rectángulo verde con borde azul (que representa el excedente del prestador del servicio que fue absorbido por el recaudo del impuesto) es mayor cuando la oferta es inelástica que cuando la demanda es inelástica. Krugman resume este entendimiento de la siguiente manera:

“Entre más alta sea la elasticidad precio de la oferta y más baja sea la elasticidad precio de la demanda, más pesada va a ser la carga del impuesto para los

⁷⁰ En estos casos, el impuesto no necesariamente es ineficiente, pues su diseño permite internalizar una externalidad (e.g. salud pública). En teoría, se conocen como impuestos pigouvianos “grava las actividades que generan efectos externos negativos para corregir un resultado de mercado ineficiente” The Core Team, *La Economía*, (2021) en <https://www.core-econ.org/the-economy/book/es/text/0-3-contents.html>. Este no es el caso de la publicidad online prestada desde el exterior, pues aquí no se estudia como una externalidad negativa.

consumidores. Entre más baja sea la elasticidad precio de la oferta y más alta sea la elasticidad precio de la demanda, más pesada a ser la carga en los productores.”⁷¹ (traducción propia).

Por lo tanto, no se podría concluir, *a priori*, que el IVA con el que Colombia empezó a gravar los servicios de publicidad desde el exterior va a ser asumido por los consumidores o por los productores. Todo dependerá de la elasticidad precio de la demanda y de la oferta del mercado de publicidad online prestado desde el exterior que se esté analizando. Si su demanda es relativamente inelástica, los consumidores tenderían a asumir más la carga económica del impuesto. Si su oferta es relativamente inelástica, los prestadores del servicio de publicidad online del exterior tenderían a asumir en mayor medida la carga económica del impuesto.

Otra observación importante de las gráficas expuestas es que la pérdida irre recuperable de eficiencia es menor en presencia de curvas de oferta y demanda relativamente inelásticas⁷². Sin embargo, es importante tener en cuenta que *“todos los impuestos de la vida real generan una pérdida irre recuperable de eficiencia, pero los impuestos mal diseñados implican una pérdida irre recuperable de eficiencia más grande que aquellos impuestos bien diseñados”*⁷³ (traducción propia).

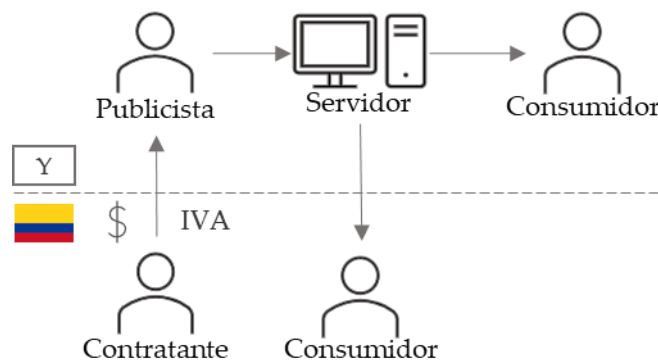
Al realizar este trabajo se identificó que el IVA que se genera para servicios de publicidad online prestados desde el exterior en Colombia, puede tener un error de diseño que implique una pérdida irre recuperable de eficiencia mayor. En la sección 1.2.1 se señaló

⁷¹ Paul Krugman & Robin Wells, *Microeconomics*, Worth publishers Macmillan Learning, 497 (2018).

⁷² Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 125 (2021).

⁷³ Paul Krugman & Robin Wells, *Microeconomics*, Worth publishers Macmillan Learning, 509 (2018).

que los servicios de publicidad online eran considerados económicamente como servicios reservados que se podían consumir simultáneamente. Lo anterior podría suponer un problema de doble tributación si el país en donde se encuentra el publicista o el consumidor, toma la misma posición fiscal que Colombia. A continuación, se ilustra el problema:

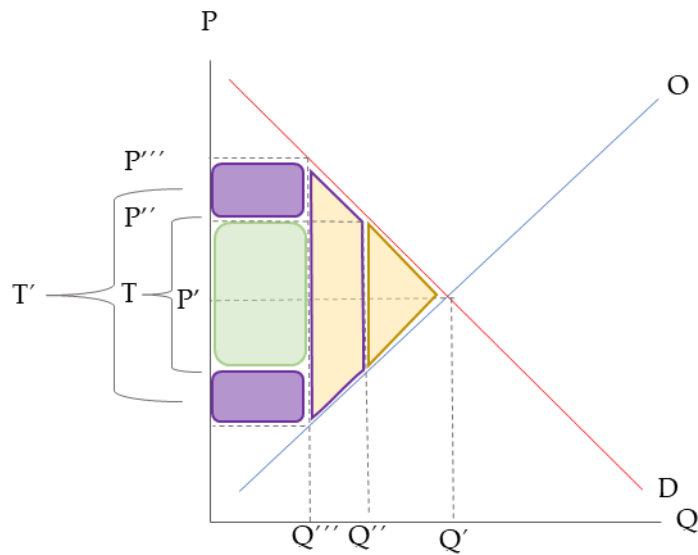


Gráfica 9: Doble tributación indirecta. Fuente: elaboración propia

Como se dijo en la sección 1.2.1, Colombia gravaría con IVA el servicio contratado. Lo importante para destacar en esta sección es que el país “Y” también podría gravar con IVA el mismo servicio, si adopta la misma política fiscal de Colombia. El servicio se está prestando en el territorio de “Y” y no va a ser consumido *exclusivamente* en el exterior, puesto que va a haber consumidores en el “Y” que utilizarían el servicio de publicidad; por lo tanto, no lo consideraría no gravado⁷⁴.

Lo anterior causa que se generen dos impuestos indirectos sobre el mismo hecho económico, aumentando la pérdida irrecuperable de eficiencia como se evidencia a continuación:

⁷⁴ Este mismo escenario se podría replicar en otros servicios digitales. Por ejemplo, en los servicios de *streaming* cuando un usuario utiliza las plataformas en varios países para servicios digitales. Otro ejemplo ocurriría cuando una empresa adquiere la licencia para utilizar un programa y utilizarlo en varias jurisdicciones.



Gráfica 10: Pérdida irrecuperable de eficiencia por doble tributación. Fuente: elaboración propia

T' es el IVA con el que “Y” gravaría (adicional a Colombia) los servicios de publicidad online. T' está representado por los rectángulos morados. Lo anterior causa que la nueva cantidad en equilibrio se reduzca aún más y llegue al punto Q''' y que el precio aumente aún más llegando al punto P'''. Por último, la pérdida irrecuperable de eficiencia mayor -que mencionaba Krugman- está representada por el trapecio amarillo con borde morado. Este trapecio demuestra que el diseño del IVA para servicios prestados desde el exterior puede generar una pérdida irrecuperable de eficiencia mayor cuando se genera una doble tributación indirecta.

La doble tributación directa ha sido aliviada gracias a medidas cooperativas y unilaterales: (i) las medidas cooperativas incluyen convenios bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación; y (ii) las medidas unilaterales incluyen descuentos tributarios por

impuestos pagados en el exterior⁷⁵. Desafortunadamente, la doble tributación indirecta no cuenta con mecanismo alguno que la alivie⁷⁶.

Entonces, si la tributación indirecta a servicios digitales de publicidad online, como medida unilateral de los países, puede generar una doble pérdida irrecuperable de eficiencia, ¿por qué optan por esto? Una posible respuesta puede ser el Equilibrio de Nash al que llegan los países, pues, aunque ineficiente, es una decisión racional, en ausencia de cooperación. Abajo se expone una matriz a modo de ejemplo, que explica que el equilibrio es gravar unilateral e indirectamente los servicios digitales, pues es la estrategia dominante⁷⁷.

		COLOMBIA	
		Grava unilateral e indirectamente servicios digitales	Grava cooperativamente servicios digitales
OTROS PAÍSES	Grava unilateral e indirectamente servicios digitales	5 / 5	10 / 3
	Grava cooperativamente	3 / 10	7 / 7

Gráfica 12: Matriz de pagos de doble tributación indirecta. Elaboración propia.

⁷⁵ Luis Orlando Sanchez Neira & M. Isabel Rodriguez Daniels, *Impuesto a Los Servicios Digitales: ¿Qué Debería Considerar Colombia?* Legis Impuestos 29 (2021), en https://xperta-legis-co.ezproxy.javeriana.edu.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_e94f8387177d4e30865b072345b21742/revista-impuestos/impuesto-a-los-servicios-digitales:-%C2%BFque-deberia-considerar-colombia?.

⁷⁷ Cristiano Carvalho, *Análisis Económico Del Derecho Tributario*, Juan Carlos Panez Solorzano trad. Grupo Editorial Ibañez, 62 (2020). Douglas G. Baird et al., *Game Theory and the Law*, Harvard University Press, 6 (2003).

3.2 Costos de transacción y riesgo moral asociados con el IVA aplicable a servicios digitales prestados desde el exterior.

Como se mencionó, la pérdida irrecuperable de eficiencia no es el único factor para evaluar los costos de un impuesto. Los costos de transacción (o administrativos) también se deben computar en el análisis. Los costos de transacción incluyen los aquellos que se incurren para llevar cabo una transacción, como la información necesaria sobre las partes, y aquellos derivados de hacerlo cumplir⁷⁸. Ronald Coase identificó que estos pueden distorsionar el mercado y evitar transacciones. En palabras del nobel:

“Con frecuencia estas operaciones [costos de transacción] resultan extremadamente costosas y, en todo caso, son suficientemente costosas como para impedir numerosas transacciones que se hubiesen efectuado en un mundo en el que el sistema de precios operase sin costes”⁷⁹.

En el caso que nos ocupa, los costos de transacción se traducen, por ejemplo, en la cantidad de obligaciones formales que deben cumplir los prestadores de servicios desde el exterior y en los esfuerzos administrativos de la UAE-DIAN para recaudar y fiscalizar el IVA de los prestadores de servicios desde el exterior. La inscripción en el RUT supone contratar un apoderado que esté inscrito previamente en el RUT como persona natural. Adicionalmente se requiere enviar una serie de documentación en físico y apostillada, teniendo en cuenta que, si está en idioma distinto al español, requerirá la respectiva traducción.

⁷⁸ The Core Team, *La Economía*, (2021) en <https://www.core-econ.org/the-economy/book/es/text/0-3-contents.html>.

⁷⁹ Ronald Coase, *El Problema Del Coste Social*, De La Economía Ambiental a La Economía Ecológica, en <https://www.fuhem.es/media/ecosocial/File/Actualidad/2011/Coase.pdf>.

Estos costos de transacción -manifestados en un exceso de formalismo- exigidos para perfeccionar la inscripción en el RUT puede resultar contraproducente para la UAE-DIAN. Siguiendo a Coase, podría disuadir al prestador de servicios del exterior a inscribirse en el RUT y cumplir con la obligación sustancial cobrar, recaudar, declarar y pagar IVA.

Lo anterior agravaría un problema de asimetría de información que existiría entre la UAE-DIAN y el contribuyente bajo la modalidad de riesgo moral. El riesgo moral, según Mankiw, es “*la tendencia de una persona a quien están monitoreando en forma imperfecta a dedicarse a una conducta deshonesto o de otra manera indeseable*” (traducción propia)⁸⁰. En cuestión de impuestos, la persona monitoreada es el contribuyente -i.e. el prestador de servicios desde el exterior- y la persona que monitorea es la autoridad tributaria -i.e. la UAE-DIAN-.

Si el prestador del servicio desde el exterior desiste de inscribirse en el RUT, posiblemente la UAE-DIAN se encuentre no solo ante una forma imperfecta de monitorear, sino ante la imposibilidad de hacerlo. Por lo tanto, los costos de transacción asociados a la inscripción en el RUT son perjudiciales tanto para el prestador del servicio desde el exterior como para la misma UAE-DIAN.

Ahora bien, los costos de transacción y el problema del riesgo moral persisten, con respecto a la obligación de presentación y pago de las declaraciones de IVA. Los costos de transacción se manifiestan en las horas incurridas en la preparación y presentación de las declaraciones. Posiblemente incluyan la posible contratación de un experto que asesore el correcto diligenciamiento de estas.

⁸⁰ Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 448 (2021).

El riesgo moral se manifiesta en que la UAE-DIAN no tiene toda la información óptima para corroborar que las operaciones que está declarando el prestador del servicio en el exterior son reales. Con respecto a los residentes fiscales, la UAE-DIAN cuenta con información exógena que comparten terceros. Estos datos la UAE-DIAN los utiliza para cruzarlos con la información declarada por el contribuyente y así disminuir el riesgo moral asociado a que incluyan información errónea. Sin embargo, la UAE-DIAN no cuenta con la misma información con respecto a los prestadores de servicios digitales desde el exterior.

En atención a los costos de transacción y el riesgo moral asociado a las declaraciones de IVA de prestadores de servicios desde el exterior, la UAE-DIAN adoptó mecanismos para reducirlos. Un ejemplo importante de ello es permitir presentar la declaración en línea en dólares y la exoneración de la obligación de facturación. Lo mismo ocurre con las alternativas de retención en la fuente. Si todos los servicios gravados que presten están sometidos a retención en la fuente, los prestadores de servicios del exterior quedan exonerados de prestar la declaración y se reduce el riesgo moral al que está expuesta la UAE-DIAN. Un tercer mecanismo para reducir el riesgo moral, consiste en la prohibición a los residentes fiscales colombianos que contraten servicios de publicidad en el exterior, de deducir los gastos incurridos cuando el prestador del servicio no sea responsable de IVA y los montos superen las 3.300 UVT o no expida factura, en los términos de los artículos 177-2 y 771-1 del E.T.

Por lo tanto, a la UAE-DIAN le conviene reducir los costos de transacción de los prestadores de servicios desde el exterior, pues al hacerlo reduce el riesgo moral al que está expuesta. Los mecanismos de retención en la fuente son buenos, pero aún existen formalismos que se pueden optimizar, como lo deja de presente las estadísticas sobre

fiscalización y recaudo, teniendo en cuenta que en publicidad online en Colombia en 2020 gastaron 386.6 millones de dólares⁸¹.

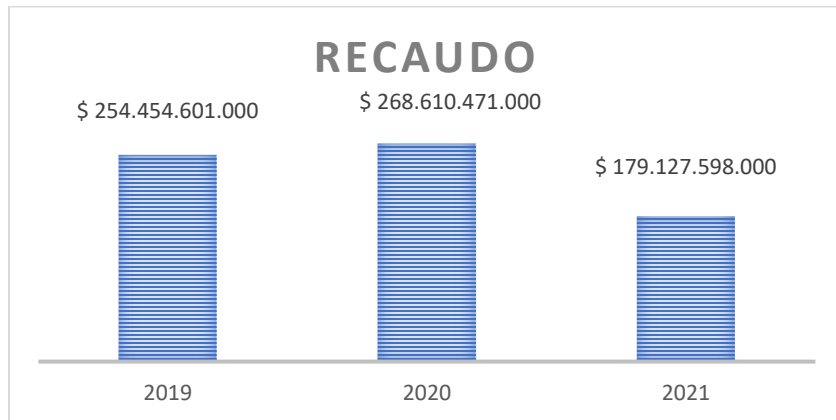
En respuesta a una petición elevada a la UAE-DIAN, ella contestó que ningún proveedor se ha acogido al sistema alternativo voluntario de pago por medio de retención en la fuente por tarjetas de crédito, no se ha iniciado ningún proceso de fiscalización a prestadores de servicios desde el exterior y sólo ha habido una persona que se ha registrado como proveedor de publicidad online desde el exterior. La siguiente es la información de declaraciones presentadas y recaudo de servicios digitales prestados desde el exterior⁸²:

⁸¹ Simon Kemp, *Digital 2021: Colombia*, (2021) en <https://datareportal.com/reports/digital-2021-colombia>.

⁸² UAE-DIAN, *Respuesta PQRS no. 202182140100080977*.



Gráfica 12: Número de declaraciones presentadas por prestadores de servicios desde el exterior. Elaboración propia a partir de información suministrada por UEA-DIAN hasta el 6 de julio de 2021.



Gráfica 13: Recaudo en pesos colombianos, por IVA de prestadores de servicios desde el exterior. Elaboración propia a partir de información suministrada por UEA-DIAN hasta el 6 de julio de 2021.

IV.CONCLUSIONES

Después del análisis deductivo realizado, se concluye que históricamente, Colombia se ha resistido a la imposición indirecta, pero por presiones fiscales y recomendaciones de grupos de expertos, ha terminado gravando indirectamente la comercialización bienes y servicios. Consecuentemente, Colombia adoptó recientemente (Ley 1819 de 2016) el principio de tributación indirecta en el destino para gravar rentas provenientes de la economía digital (que empezó a aplicar en el 2019), siguiendo la tendencia internacional de gravar dichas rentas unilateralmente. Por lo anterior, Colombia gravó con IVA los servicios digitales prestados desde el exterior, dentro de los que se encuentran los servicios de publicidad online, cuando el contratante o receptor de la misma es un residente fiscal colombiano.

Posteriormente, al realizar el análisis económico positivo del IVA con el que Colombia grava los servicios presentados desde el exterior, se encontró que dicho impuesto supone una pérdida irre recuperable de eficiencia. Más aún, se encontró que el diseño de este impuesto en particular -que al ser indirecto impide ser tratado como descuento ni cubierto por convenios- es susceptible de tener una doble pérdida irre recuperable de eficiencia cuando el país del exterior también grava el servicio. Este fenómeno se graficó novedosamente evidenciando la doble pérdida irre recuperable de eficiencia. Adicionalmente, se desvirtuó que la incidencia económica del IVA la asumen exclusivamente los consumidores y se explicó que esto dependerá elasticidad precio de la curva de la oferta y de la curva de la demanda del bien gravado. Finalmente, a partir de la teoría de juegos, se explicó que este resultado ineficiente (i.e. distintos países gravando unilateralmente el comercio exterior de servicios digitales) es la estrategia dominante, en ausencia de un convenio. Lo anterior sirve de argumento para apoyar la iniciativa de la OCDE para diseñar cooperativamente la tributación indirecta de

servicios digitales, sin embargo, dicho análisis normativo escapa del alcance de este trabajo y puede abordarse en trabajos posteriores.

Adicionalmente, se rastrearon los costos de transacción asociados al cumplimiento y fiscalización del IVA a servicios digitales prestados desde el exterior. Aunado a lo anterior, identificó el problema de riesgo moral al que se ve enfrentada la UAE-DIAN para fiscalizar el impuesto. Se encontró que la carga administrativa para los prestadores de servicios desde el exterior es alta (e.g. inscripción en el RUT, presentación de declaración, entre otros), lo que hace más costoso el cumplimiento de la misma e incluso puede disuadir de su cumplimiento. Sin perjuicio de lo anterior, se resaltan innovaciones por parte de la UAE-DIAN para disminuir el riesgo moral y el costo del cumplimiento de la regulación, como mecanismos de retención en la fuente voluntarios que eximen de obligación de presentar declaración de IVA a prestadores desde el exterior o las prohibiciones de deducción.

En conclusión, la sujeción a IVA de los servicios de publicidad online prestados desde el exterior no es neutra económicamente, puesto que implica costos conaturales. La regulación tiene aspectos ineficientes, en la medida en que supone una pérdida irrecuperable de eficiencia (que por el diseño del impuesto podría ser del doble de un tributo directo), está sujeto a costos de transacción y supone un riesgo moral para el recaudo y fiscalización del mismo de la UAE-DIAN. Lo anterior puede explicar que solo un prestador de servicios de publicidad online desde el exterior se haya inscrito en el RUT y las cifras de recaudo por concepto de servicios digitales prestados desde el exterior. Ahora bien, esta es una regulación nueva que tiende a evolucionar y en próximos trabajos se podría explorar normativamente cómo podría mejorar.

REFERENCIAS

- Ariel Andrés Sánchez Rojas, *Deconstruct to Reconstruct. Is it Possible to Tax the Digital Economy?*, Ediciones Uniandes, Bogotá, 40 (2020).
- Carmen Sanabria Gomez, *Análisis Jurisprudencial Del IVA En La Exportación De Servicios. El IVA En Los Servicios De Construcción. La Oportunidad Para Tomar El IVA Descontable.*, in Estudios Críticos De Jurisprudencia Tributaria Y Aduanera 75 Anonymous Mauricio Salcedo Maldonado ed., (2018).
- Comisión Europea, *Propuesta De Directiva Del Consejo Relativa Al Sistema Común Del Impuesto Sobre Los Servicios Digitales Que Grava Los Ingresos Procedentes De La Prestación De Determinados Servicios Digitales*, (2018) en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148>.
- Cristiano Carvalho, *Análisis Económico Del Derecho Tributario*, Juan Carlos Panez Solorzano trad. Grupo Editorial Ibañez, 62 (2020).
- Diego Quiñones Cruz, *Rescatando La Importancia Del Principio De Eficiencia En Materia Tributaria*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario 87 (2021).
- Don Tapscott, *The Digital Economy - 20th Anniversary Edition- Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, Segunda edición, Mc. Graw Hill Education, (2015).
- Douglas G. Baird et al., *Game Theory and the Law*, Harvard University Press, 6 (2003).
- Eleonora Lozano Rodríguez & Marcel Hofstetter Gascon, *Tributación Y Pensamiento Económico*, en Del Derecho De La Hacienda Pública Al Derecho Tributario. Estudios En Honor a Andrea Amatucci 195, Mauricio A. Plazas Vega, ed. Temis, (2011).
- Elken Asen, *Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe*, (2019), en: <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>
- Exposición de motivos de proyecto de ley, *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*, (2015), en

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, (2021) en,

https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/ey-2021-worldwide-vat-gst-sales-tax-guide-web.pdf#page=42?download.

Gregory N. Mankiw, *Principles of Economics*, Novena edición, Cengage, 211, (2021)

Gustavo Alfredo Peralta Figueredo, *Apuntes Sobre El Principio De Eficiencia En Materia*

Tributaria Y La Economía Del Comportamiento, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 147 (2021).

Gustavo Alfredo Peralta Figueredo, *Apuntes Sobre El Principio De Eficiencia En Materia*

Tributaria Y La Economía Del Comportamiento, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 147 (2021).

Hal R. Varian, *Intermediate Microeconomics*, Novena edición, W.W. Norton & Company, 331 (2014).

Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales De Derecho Tributario*, Legis, 3ª ed., 255

(2000). Julio Roberto Piza Rodriguez, *Los Principios Y Su Función En El Ordenamiento Jurídico Tributario*, en *Del Derecho De La Hacienda Pública Al Derecho Tributario*.

Estudios En Honor a Andrea Amatucci. ed. 128, Temis, (2011).

Luis Orlando Sanchez Neira & M. Isabel Rodriguez Daniels, *Impuesto a Los Servicios Digitales:*

¿Qué Debería Considerar Colombia? Legis Impuestos 29 (2021), en https://xperta-legis-co.ezproxy.javeriana.edu.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_e94f8387177d4e30865b072345b21742/revista-impuestos/impuesto-a-los-servicios-digitales:-%C2%BFque-deberia-considerar-colombia?.

Maria Catalina Plazas Molina, *Principio De Eficiencia: Una Máxima Económica Elevada a Rango Constitucional. Su Aparente Contradicción Con Los Principios De Justicia Y Equidad*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 125 (2021).

Maria Catalina Plazas Molina, *Principio De Eficiencia: Una Máxima Económica Elevada a Rango Constitucional. Su Aparente Contradicción Con Los Principios De Justicia Y Equidad*, Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 125 (2021).

Mauricio Alfredo Plazas Vega & Vicente Amaya Mantilla, *La Ley 1819 De 2016 En Lo Que Conciérne Al Impuesto Sobre El Valor Agregado (IVA) Y Al Impuesto Nacional Al Consumo.*, en Comentarios a La Reforma Tributaria Estructural: Ley 1819 De 2016 Juan Guillermo Ruiz Hurtado ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 247 (2017).

Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El Impuesto Sobre El Valor Agregado IVA*, Temis, 2ª ed. (1998).

Mauricio Alfredo Plazas Vega, *El IVA En Los Servicios*, Temis, 178 (1993).

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report* (2015), en: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

OECD, *BEPS Project Explanatory Statement* (2016), en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm>.

OECD, *Glossary of Tax Terms*, (2021), en: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, (2021), en: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

Oscar Alexis Agudelo Giraldo et al., *La Pregunta Por El Método: Derecho Y Metodología De La Investigación*, (2018).

Oxford, *Kaldor-Hicks Efficiency* (2021), en

<https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100028833>

Paul Krugman & Robin Wells, *Microeconomics*, Worth publishers Macmillan Learning, (2018).

Procuraduría General de la Nación, Procuraduría Confirmó Sanción De Destitución E

Inhabilidad De 12 Años a Seis Exfuncionarios De La DIAN Por El Llamado Cartel De La Devolución Del IVA, 20 de septiembre (2021), en

<https://www.procuraduria.gov.co/portal//PROCURADURIA-CONFIRMO-SANCION-DE-DESTITUCION-E-INHABILIDAD-DE-12-ANOS-A-SEIS-EXFUNCIONARIOS-DE-LA-DIAN-POR-EL-LLAMADO-CARTEL-DE-LA-DEVOLUCION-DEL-IVA.news>

Quiroa Myriam, *Publicidad Online*, (2021), en

<https://economipedia.com/definiciones/publicidad-online.html>.

Raúl Zambrano & Darío González, *Impuesto Al Valor Agregado: Su Aplicación En América*,

(2021), en: <https://www.ciat.org/ciatblog-impuesto-al-valor-agregado-su-aplicacion-en-america/>.

Ricardo Bonilla et al., Comisión De Expertos Para La Equidad Y La Competitividad Tributaria.

Informe Final Presentado Al Ministro De Hacienda Y Crédito Público, Fedesarrollo (2016).

Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law*, Novena edición, Wolters Kluwer Law &

Business, 445 (2012).

Rodrigo Endara Sánchez, *Tratamiento Del IVA En Servicios De Publicidad Online*, Tesis

Universidad Externado, (2019).

Ronald Coase, *El Problema Del Coste Social*, De La Economía Ambiental a La Economía Ecológica, en <https://www.fuhem.es/media/ecosocial/File/Actualidad/2011/Coase.pdf>.

Simon Kemp, *Digital 2021: Colombia*, (2021) en <https://datareportal.com/reports/digital-2021-colombia>.

Talma Elvira Furnieles Galván & César Sánchez, *El IVA En La Prestación De Servicios Por Medios Electrónicos: El Caso De Colombia Y España*, Tesis Universidad Externado (2018).

The Core Team, *La Economía*, (2021) en <https://www.core-econ.org/the-economy/book/es/text/0-3-contents.html>.

UAE- DIAN, *Concepto 14244* (2019).UAE-DIAN *Oficio 006796* (2019).

UAE-DIAN, *Oficio 001430* (2019)

UAE-DIAN, *Oficio 026394* (2019).

UAE-DIAN, *Oficio 901563* (2019).

UAE-DIAN, *Respuesta PQRS no. 202182140100080977*, (2021).**Jurisprudencia:**

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 15839 C.P.

María Inés Ortiz Barbosa 10 de octubre (2007).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19421, C.P.

Stella Jeannette Carvajal Basto; 30 de agosto (2017).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19527, C.P.

Martha Teresa Briceño de Valencia 28 de noviembre (2013).

Corte Constitucional, *Sentencia C-015 De 1993*, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, 21 de enero de 1993.

Corte Constitucional, *Sentencia C-052 De 2016*, M.P. María Victoria Calle Correa, 10 de febrero de 2016.

Corte Constitucional, *Sentencia C-291 De 2015*, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, 20 de mayo de 2015. *Sentencia C-368 De 2011*, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, 11 de mayo de 2011.

Corte Constitucional, *Sentencia C-379 De 2020*, M.P. Cristina Pardo Schlesinger 2 de septiembre de 2020.

Corte Constitucional, *Sentencia C-511 De 1996*, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, 8 de octubre de 1996.

Corte Constitucional, *Sentencia C-743 De 2015*, M.P. Myriam Ávila Roldán, 2 de diciembre de 2015.

Corte Constitucional, *Sentencia C-833 De 2013*, M.P. María Victoria Calle Correa, 20 de noviembre de 2013.

Corte Constitucional, *Sentencia C-876 de 2002*, M.P. Álvaro Tafur Galvis, 16 de octubre de 2002.

Corte Constitucional, *Sentencia C-989 De 2004*, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, 12 de octubre de 2004.

Corte Suprema De Justicia. Sala De Casación Penal. Proceso 51168 1 de septiembre (2021).

Normas:

CAN *Decisión 599 Armonización De Aspectos Sustanciales Y Procedimentales De Los Impuestos Tipo Valor Agregado*, (2004): en

<http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec599s.asp>.

Decreto 2179 De 2018 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. *Por El Cual Se Reglamentan Los Artículos 579 Y 811 Del Estatuto Tributario, Y Se Adiciona Un Parágrafo Transitorio Al Artículo 1.6.1.13.2.30. De La Sección 2 Del Capítulo 13 Título 1 Parte 6 Del Libro 1 Del*

Decreto Número 1625 De 2016 Único Reglamentario En Materia Tributaria, 28 de noviembre (2018). D.O. No. 50791.

Decreto 624 de 1989 [con fuerza de ley]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. 30 de marzo (1989). D.O. 38756.

Decreto 358 de 2020 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se reglamentan los artículos 511, 615, 616-1, 616-2, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 del Estatuto Tributario, 26 de la Ley 962 de 2005 y 183 de la Ley 1607 de 2012 y se sustituye el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. 5 de marzo de 2020. D.O. No. 51179.

Decreto Único 1625 De 2016 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, 11 de octubre (2016). D.O. No. 50023.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016. D.O. No. 50101.

Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2019. D.O. No. 51179.

Resolución Número 000051 de 2018 [UAE-DIAN]. Por La Cual Se Establece El Procedimiento Para Cumplir Con Las Obligaciones Sustanciales Y Formales En Materia Del Impuesto

Sobre Las Ventas -IVA Por Parte De Los Prestadores De Servicios Desde El Exterior. 18 de octubre (2018).

Resolución Número 000070 de 2016 [UAE-DIAN]. *Por La Cual Se Reglamenta El Uso De Firma Electrónica En Los Servicios Informáticos Electrónicos De La Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales DIAN. 3 de noviembre (2016).*