Retos y particularidades del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) en actividades de creación de contenido para adultos en el Distrito de Medellín.

Daniel Sarasa López

Juan Pablo Serna Duque

Monografía presentada para optar al título profesional de abogado

Asesor: Juan Esteban Vélez Villegas

Doctor en Historia de la Universidad Nacional de Colombia y Magíster en Economía de la Universidad de Antioquia.

Universidad EAFIT

Escuela de Derecho

Pregrado en Derecho

2025

Resumen:

Este estudio examina el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) y su aplicación respecto de la creación de contenido digital para adultos en Medellín. Se analizará cómo plataformas digitales como OnlyFans y de servicios de modelaje webcam se han convertido en factores económicos significativos en el distrito de Medellín. La investigación aborda la naturaleza de esta actividad económica y las regulaciones tributarias aplicables en Colombia, con un enfoque particular en Medellín. Además, se explorarán los desafíos que enfrenta la fiscalización del ICA, identificando las dificultades para la recaudación efectiva de este impuesto en relación con estas actividades. El estudio considera las complejidades introducidas por la digitalización y la exportación global del contenido para adultos, destacando los problemas específicos en la implementación del ICA.

Palabras claves: Contenido para adultos, impuesto de industria y comercio, plataformas digitales, fiscalización, criptoactivos, territorialidad.

Abstract:

This study examines the Industry and Commerce Tax (ICA) and its application with respect to the creation of adult digital content in Medellín. It will analyze how digital platforms such as OnlyFans and webcam modeling services have become significant economic factors in the municipality of Medellín. The research addresses the nature of this economic activity and the tax regulations applicable in Colombia, with a particular focus on Medellin. In addition, the challenges faced by ICA taxation will be explored, identifying the difficulties for the effective collection of this tax in relation to these activities. The study considers the complexities introduced by the digitization and global export of adult content, highlighting specific problems in the implementation of the ICA.

Keywords: Adult content, industry and commerce tax, digital platforms, auditing, crypto assets, territoriality.

INDICE.

Introducción **4**

Capítulo I. Generalidades de la creación de contenido para adultos como actividad económica 6

Capítulo II. Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín 10

2.1. Elementos esenciales del Impuesto de Industria y Comercio (ICA)..... 13

2.2. Marco legal y normativo del ICA en Medellín 15

2.3. Fiscalización y control del ICA en Medellín 16

2.4. Importancia del ICA en las finanzas públicas de Medellín 17

Capítulo III. Retos y problemáticas del ICA en la creación de contenido para adultos 18

3.1. Falta de regulación 18

3.2. Falta de colaboración..... 18

3.3. Problemáticas para fiscalizar pagos en plataformas digitales..... 19

3.3.1. Métodos de pago y su implicación en la fiscalización 19

3.3.2. Criptomonedas y su impacto en la fiscalización 20

3.3.3. La problemática de la regulación fiscal 21

3.4. Problemas en la determinación de la territorialidad del impuesto 22

3.4.1. Frente a la actividad comercial..... 24

3.4.2. Frente a la actividad de servicios 26

3.5. Problemáticas en la determinación de ingresos percibidos en la exportación de bienes y servicios 27

3.6. Problemas en la fiscalización..... 29

3.6.1. Frente a la territorialidad 29

3.6.2. Alta informalidad del sector 30

3.6.3. Falta de individualización de esta actividad económica 31

3.6.4. Limitaciones de la secretaría de Hacienda de Medellín en la fiscalización 32

Capítulo IV. Conclusiones..... 32

Referencias 36

Introducción

La creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales ha experimentado un crecimiento acelerado en los últimos años, impulsado por los avances del Internet y la proliferación de plataformas como OnlyFans, Pornhub, Chaturbate y Telegram. Esto ha permitido que quienes se dedican a la producción de productos y servicios en esta industria puedan exportar su contenido a nivel global, convirtiéndose en un sector altamente rentable y con un alcance internacional significativo. En el caso de Colombia, la plataforma OnlyFans ha registrado una de las tasas de crecimiento más altas en el número de creadores de contenido, ubicándose tal y como expone la redacción mundo “Colombia es primer país en Sudamérica en el número de creadores de contenido para adultos” (Redacción Mundo, 2024).

Al ser una actividad económica en sí misma, independientemente de los cuestionamientos morales que puedan surgir, los cuales corresponden a otro tipo de análisis, los gobiernos han buscado regular esta actividad desde el punto de vista fiscal, asegurando que los creadores de contenido cumplan con sus obligaciones tributarias (El Espectador, 2023). Esta industria ha mostrado un comportamiento expansivo, especialmente con el auge de plataformas digitales que permiten la comercialización de contenido. La industria pornográfica genera cerca de 100.000 millones de dólares anuales en todo el mundo, siendo Estados Unidos uno de los principales mercados, con más del 10 % de esa cifra.

Se estima que alrededor del 12 % de los sitios web en Internet contienen contenido pornográfico, lo que representa más de 24 millones de páginas activas. A nivel global, el gasto en este tipo de material es altísimo, llegando a cifras millonarias por segundo. En promedio, los usuarios estadounidenses destinan cerca de 60 dólares mensuales al consumo de contenido sexual explícito, y los ingresos anuales del cine para adultos en ese país oscilan entre los 10.000 y 14.000 millones de dólares (La República, 2022).

En el caso de Colombia, “el negocio de las modelos webcam mueve en el país actualmente más de 600 millones de dólares, a través de más de 5 mil estudios formalmente constituidos en el país, los cuales generan más de 145 mil empleos entre directos e indirectos” (*Boletín Lalexpo*, 2022).

La digitalización ha facilitado la expansión del sector, pero también ha generado desafíos para las autoridades fiscales, ya que muchas de estas operaciones se realizan en plataformas transnacionales que dificultan el rastreo de ingresos y la efectiva tributación. Si bien los gobiernos han incrementado sus esfuerzos en la recaudación de impuestos provenientes de esta industria, la evasión fiscal sigue siendo una problemática recurrente.

En Medellín, donde se concentra un alto número de creadores de contenido para adultos, la aplicación del impuesto de industria y comercio (ICA) se enfrenta a múltiples retos. A pesar de que esta actividad se encuentra clasificada dentro del código CIIU 9609, y que según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) permite identificar de manera detallada la naturaleza económica de una empresa o actividad, su inclusión formal en el régimen tributario no ha garantizado un recaudo efectivo. Esto se debe, en gran medida, a la falta de claridad sobre la territorialidad de la actividad y a las dificultades para fiscalizar ingresos percibidos a través de plataformas digitales extranjeras.

Según el informe sobre la *Estructura Empresarial 2023* (Cámara de comercio de Medellín, 2023), la categoría correspondiente a "Otras actividades de servicios personales n.c.p." (CIIU 9609) registra 616 establecimientos en la ciudad, de los cuales 597 son microempresas, 12 pequeñas y 7 medianas. A pesar del crecimiento en el registro de actividades bajo este código, persisten desafíos en la identificación y formalización de los contribuyentes dentro del sistema tributario local, lo que dificulta un control efectivo del recaudo y la fiscalización.

El contenido para adultos se manifiesta en diversas formas, incluyendo streaming en vivo, venta de fotografías y videos exclusivos, llamadas privadas y producciones audiovisuales de carácter erótico o pornográfico. Una de las

actividades más representativas dentro del sector es el modelaje webcam, que ha adquirido relevancia en el mercado colombiano, así como OnlyFans, que se ha consolidado como una de las plataformas líderes para la monetización de contenido exclusivo. Esta diversidad en la oferta y en los métodos de comercialización ha dificultado el desarrollo de un marco tributario homogéneo, lo que genera incertidumbre tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

El objetivo de este trabajo es analizar los retos que enfrenta el distrito de Medellín en el recaudo del ICA aplicado a las personas y empresas dedicadas a la creación de contenido para adultos. Dentro de los principales desafíos se encuentran la determinación de la territorialidad de la actividad económica, la fiscalización de ingresos en cuentas en el exterior o en forma de criptoactivos, el cumplimiento de los requisitos para la exportación del servicio, las limitaciones de la Secretaría de Hacienda de Medellín para ejercer un control efectivo, la alta informalidad en el sector y la falta de un enfoque específico para la regulación y tributación de esta actividad. Al abordar estas problemáticas, se busca aportar a la discusión sobre la necesidad de modernizar los mecanismos de fiscalización y adecuar la normatividad tributaria a la realidad digital de esta industria en expansión.

CAPITULO I. Generalidades de la creación de contenido para adultos como actividad económica.

El sector de contenido para adultos ha experimentado una transformación sin precedentes en las últimas décadas, convirtiéndose en una industria digital en constante expansión. Esta evolución ha sido impulsada por la masificación del acceso a internet, el crecimiento de plataformas de suscripción y la flexibilización de los modelos de negocio en la economía digital. En el contexto colombiano, esta actividad ha tomado relevancia no solo por su impacto en la generación de ingresos, sino también por los retos que plantea en términos de fiscalización y tributación, particularmente en el distrito de Medellín.

El contenido para adultos adopta múltiples formatos, tales como streaming, fotografías, videos, llamadas y producciones pornográficas, entre otros. Dentro de

este ecosistema se destacan modalidades como el modelaje webcam, en el que los creadores generan contenido en tiempo real para audiencias a nivel global, así como plataformas de suscripción, como OnlyFans, que facilitan la comercialización de contenido exclusivo mediante esquemas de pago por suscripción o acceso individual.

Esta diversidad ha llevado a la jurisprudencia colombiana a cuestionarse sobre la regulación de estas actividades, ya que hasta la fecha no existe una normativa expresa que las regule de manera integral, más allá de las disposiciones tributarias contenidas en el estatuto tributario. En este sentido, la Sentencia T-109 de 2021 de la Corte Constitucional ha abordado algunas cuestiones relacionadas con esta industria, evidenciando la ausencia de un marco normativo claro que delimite sus alcances y regulaciones.

En Medellín, el crecimiento del sector ha sido notable en los últimos años. Según la Cámara de Comercio de Medellín, las inscripciones de personas naturales y jurídicas vinculadas a actividades del código CIIU 9609 han mostrado un incremento constante, evidenciando la consolidación del sector como una fuente de ingresos importante para la economía local. La ciudad, reconocida como un centro de innovación y tecnología, ha facilitado el auge de esta industria, ya que las plataformas digitales permiten que creadores de contenido comercialicen sus productos a nivel global sin la necesidad de una infraestructura física tradicional.

No obstante, la naturaleza digital y descentralizada de estas actividades presenta desafíos significativos en materia de fiscalización y control tributario. Un ejemplo de esto es la dificultad para determinar con precisión el impacto económico del contenido para adultos dentro de las actividades registradas en la ciudad. De acuerdo con los datos fiscales del Distrito de Medellín, entre los años 2021 y 2023, los ingresos declarados y el impuesto correspondiente a un conjunto de actividades económicas fueron los siguientes:

Vigencia	**Ingreso Declarado**	**Impuesto Declarado**

2021	$176.346.285.789	$1.763.462.857
2022	$180.211.449.594	$1.802.114.490
2023	$231.086.680.077	$2.310.866.776
Total general	**$587.644.415.460**	**$5.876.444.123**

(Secretaría de hacienda de Medellín, 2024)

Es importante señalar que esta información no discrimina de manera particular la producción de contenido para adultos, sino que agrupa un conjunto de actividades diversas dentro de la clasificación general. Esta falta de especificidad refleja los desafíos abordados a lo largo del texto, como la dificultad para rastrear los ingresos generados en plataformas internacionales y la falta de mecanismos que permitan identificar de manera precisa la contribución real de este sector al recaudo tributario local.

El auge de esta industria ha venido acompañado de un cambio en la percepción social y económica del trabajo en plataformas digitales. El crecimiento del comercio electrónico y la economía de la suscripción ha permitido que la producción de contenido para adultos se transforme en una opción viable de trabajo para muchas personas, generando ingresos significativos y estableciendo nuevas dinámicas laborales. No obstante, el sector enfrenta desafíos en materia de regulación y tributación, ya que su formalización dentro del sistema fiscal colombiano ha sido lenta y aún presenta vacíos normativos.

En términos de estructura económica, la industria del contenido para adultos opera principalmente a través de plataformas digitales que facilitan la comercialización de contenido exclusivo. Estas plataformas retienen un porcentaje de los ingresos generados por los creadores, quienes reciben sus pagos mediante transferencias bancarias, billeteras electrónicas o incluso criptomonedas. Este modelo ha generado preocupaciones en materia tributaria, dado que el uso de sistemas financieros descentralizados y la intermediación de empresas extranjeras

dificultan la trazabilidad de los ingresos y la aplicación de impuestos locales, como el Impuesto de Industria y Comercio (ICA).

No obstante, el Distrito de Medellín cuenta con amplias facultades para la fiscalización de este tributo. Como lo señala la Secretaría de Hacienda de Medellín (2024), “los servicios gravados con el impuesto de industria y comercio son aquellos prestados en el Distrito de Medellín, por lo cual, bastará con que este se preste en el Distrito para que se entienda realizado el hecho generador”.

Asimismo, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y detectar posibles omisiones, la administración distrital dispone de diversas herramientas de fiscalización. (*Secretaría de Hacienda de Medellín*, 2024).

Uno de los principales desafíos para el recaudo del ICA en este sector es la identificación de los contribuyentes. Dado que la mayoría de los creadores de contenido trabajan de manera independiente y reciben ingresos directamente de plataformas digitales extranjeras, resulta complejo para la administración tributaria local establecer mecanismos de control efectivos. Muchas de estas plataformas no tienen presencia física en Colombia, lo que complica la obligación de actuar como agentes retenedores del ICA. En consecuencia, el recaudo depende en gran medida de la autorregulación de los creadores, lo que se traduce en altos niveles de evasión, lo que a su vez dificulta el recaudo de impuestos como el de la renta a la DIAN.

Otro aspecto que dificulta la recaudación del ICA es la falta de claridad en la normativa aplicable. Aunque el Código CIIU 9609 permite clasificar la actividad, la determinación de la base gravable y la aplicación de tarifas específicas siguen siendo aspectos en discusión. Esto ha llevado a que los creadores de contenido no tengan claridad sobre cuánto deben pagar y bajo qué condiciones, lo que genera un ambiente de incertidumbre tributaria que desincentiva la formalización.

Hasta la fecha, la inclusión del sector de contenido para adultos dentro del marco tributario ha sido un proceso progresivo. Un avance clave en esta materia fue

la expedición de la Ley 2010 de 2019, cuyo artículo 73 añadió un parágrafo al artículo 368 del Estatuto Tributario, estableciendo que las personas jurídicas y naturales exportadoras de servicios de entretenimiento para adultos a través del sistema webcam son agentes de retención.

Este reconocimiento representó un avance normativo importante; sin embargo, la reglamentación del sector sigue siendo limitada, especialmente en el ámbito municipal. La falta de una regulación específica ha generado incertidumbre en la aplicación del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) y otros tributos locales en Medellín, dificultando la fiscalización y el cumplimiento tributario.

Desde el punto de vista de la clasificación económica, tal y como ya se dijo la creación de contenido para adultos se encuentra registrada bajo el código CIIU 9609, que agrupa diversas actividades de servicios personales no clasificadas en otras categorías, entre ellas, aquellas vinculadas al entretenimiento para adultos. Ante esta situación, la DIAN ha manifestado la necesidad de fortalecer la fiscalización de este sector. A través de las resoluciones 00114 de diciembre de 2020 y 005 de enero de 2021, la entidad enfatizó la importancia de regular y supervisar el contenido para adultos emitido en plataformas digitales.

Esto implica que, para efectos tributarios, estas actividades cuentan con un marco normativo que las define y les impone obligaciones fiscales. No obstante, la falta de reglamentación detallada y mecanismos específicos de control continúan representando un desafío para su adecuada aplicación en el ámbito local.

CAPITULO II. Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín.

Antes de hablar del impuesto de industria y comercio (ICA) es importante abordar aspectos tributarios de las entidades territoriales, una vez finalizada esta explicación se podrá entender cómo se relaciona este concepto con el impuesto. Pues bien, el concepto de entidad territorial está definido en el artículo 286 de nuestra Constitución Política, este extracto normativo dispone:

> "*Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley*."

De lo anterior no hay mucho por interpretar, de la literalidad del texto se desprende que hay una lista de subdivisiones geográficas que se clasifican como entidades territoriales. No explicaremos las diferencias de cada una de estas subdivisiones, pues no es la intención de este apartado, en cambio, pasaremos a explicar las potestades que la constitución les dio.

Primero hay que remitirse al artículo 1 de la constitución política: "*Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, <u>con autonomía de sus entidades territoriales</u>, (…)*" [Subrayado propio]; posteriormente al 287, específicamente en su numeral 3 que es el que más nos interesa:

> "*Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:*
>
> *(…)*
>
> *3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*
>
> *(…)*"

De estos dos artículos es posible identificar una palabra muy relevante: autonomía. Esto quiere decir que la ley les permite a los municipios establecer los tributos dentro de sus jurisdicciones con autonomía, no obstante, como veremos más adelante, dicha autonomía no es absoluta y, por el contrario, tiene límites.

Ahora, antes de explicar estos límites es importante aclarar que los tributos solo pueden ser establecidos por un órgano especifico dentro de la entidad territorial, el legislativo, como bien lo explica el artículo 338 de la constitución política

en lo que se entiende como el principio de legalidad: "*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. (…)*" [Subrayado propio]. El único supuesto en que el órgano ejecutivo puede imponer impuestos es mediante un decreto legislativo en un estado de excepción.

Por otro lado, del artículo 150 de la constitución se desprende que únicamente el congreso de la república puede crear tributos, mientras que las asambleas departamentales y consejos municipales únicamente pueden establecerlos. ¿Qué quiere decir esto? Que el congreso de la república determina el campo de acción de las entidades territoriales (crea el impuesto), teniendo estas últimas la posibilidad de decidir no cobrar un impuesto, o cobrarlo en un rango determinado (fijar la tarifa).

Ahora, no obstante, este papel secundario de las entidades territoriales, la constitución protege las rentas que perciban de los tributos prohibiendo su traslado a la nación salvo una excepción, artículo 362: *"(…) Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.*" De esta manera, a pesar de que sea el congreso quien cree los tributos, no existe la posibilidad de transferirlos a la nación cuando se trate de tributos territoriales.

Es en este momento cuando empezamos a hablar de los impuestos territoriales. Estos impuestos son aquellos en los cuales el sujeto activo no es la nación, sino entes territoriales. Ahora, como pudimos observar, el legislador les permitió a las entidades territoriales, en su autonomía, el recaudo de determinados impuestos; adicionalmente permite a los entes territoriales que fijen la tarifa a cobrar de estos impuestos; y protege estas rentas al prohibir el traslado de estos recursos hacia la nación salvo que estemos frente a un caso de guerra exterior.

En Colombia existen varios impuestos territoriales, 21 de ellos están a cargo de los municipios y 14 a cargo de los departamentos, no obstante, como bien lo indica el título de esta investigación, nos concentraremos específicamente en el impuesto de industria y comercio en el distrito de Medellín.

En este caso, el Congreso de la República expidió la Ley 14 de 1983, mediante la cual se creó, entre otros, el impuesto de industria y comercio. No obstante, otorgó a los municipios la autonomía para que, a través de sus concejos distritales o municipales, establecieran, dentro de los parámetros fijados, la tarifa correspondiente a dicho impuesto. Esto quiere decir que son los municipios quienes deciden cuanto cobrar por este impuesto a determinadas actividades económicas.

Antes de profundizar en su aplicación, es fundamental comprender en qué consiste este impuesto y cuál es su importancia dentro de la estructura tributaria de la ciudad.

2.1. Elementos esenciales del Impuesto de Industria y Comercio

Inicialmente daremos una definición general del impuesto de industria y comercio para posteriormente explicar uno por uno los elementos esenciales de este impuesto territorial. Pues bien, el impuesto de industria y comercio (ICA) está consagrado en el artículo 32 de la ley 14 de 1983:

> **"***El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.*"

Primero es importante comprender que el sujeto activo de este impuesto, es decir, quien se encarga de su recaudo son las entidades territoriales distritales y municipales. En segundo lugar, son sujetos pasivos, es decir, quienes están obligados a su pago, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realicen el hecho generador.

Como tercer elemento de este tributo está el hecho generador que en este caso consiste en la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en una jurisdicción municipal o distrital. Al respecto es importante aclarar que la actividad puede ser permanente u ocasional. Esto quiere

decir que incluso aunque se desarrolle la actividad esporádicamente y de manera no profesional se genera el impuesto. Los artículos 34, 35 y 36 de la ley 14 de 1983 definen, en ese mismo orden, que se entiende por actividades industriales, comerciales y de servicios.

Es relevante destacar lo amplio que puede llegar a ser el hecho generador de este impuesto, ya que, teóricamente, según su definición, hasta los vendedores ambulantes estarían obligados al pago del impuesto de industria y comercio. Sin embargo, en la práctica esto obviamente no ocurre. Este hecho pone de manifiesto lo sencillo que sería cumplir con el hecho generador del ICA; sin embargo, la administración municipal no cuenta con la capacidad de fiscalización necesaria para recaudar los ingresos derivados de dicho hecho generador. No obstante, este será un tema que abordaremos más adelante.

Como cuarto elemento está la base gravable, esta es la valoración numérica en cualquier unidad de medida del hecho generador. Para el impuesto de industria y comercio esta base la componen, según el artículo 196 del decreto ley 1333 de 1986:

> *"(…) la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, (…) y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos."*

Se hace un breve paréntesis para señalar que esta definición de la base gravable del impuesto de industria y comercio ha sido objeto de críticas, argumentándose que no refleja la realidad económica de los contribuyentes, ya que únicamente considera los ingresos obtenidos por los obligados, sin tener en cuenta los costos en los que hayan incurrido o las utilidades que estos hayan generado.

Retomando el tema, de este extracto normativo hay conceptos que podemos clarificar: (i) Los ingresos ordinarios se refieren a aquellos que se obtienen de

manera regular en el curso normal de las actividades empresariales, mientras que los ingresos extraordinarios son los que provienen de actividades ajenas al giro habitual del negocio, o que no son generados por operaciones regulares (DIAN, 2005). (ii) Son actividades exentas, en las cuales los ingresos generados no originarían el impuesto de industria y comercio: devoluciones, rebajas y descuentos (ingresos generados pero que al final no se obtuvieron); provenientes de la venta de activos fijos de la empresa; y, que será muy importante en esta disertación: del producto de bienes y servicios que sean exportados.

Adicionalmente, cabe señalar sobre el componente antes expuesto del impuesto de industria y comercio (ICA) es que se pueden establecer bases gravables específicas para determinadas actividades económicas como lo son: agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguros y distribuidores de combustibles.

Finalmente, se tiene como último elemento esencial del impuesto de industria y comercio la tarifa. Esta consiste en la cuantificación del tributo en relación con la base gravable. Esta cuantificación varia ampliamente dependiendo del impuesto que se cobre. En el caso concreto, el mismo artículo 196 del decreto ley 1333 de 1986 dispone que el impuesto será de 2 al 7 por 1.000 (2-7 x 1.000) para actividades industriales; y de 2 al 10 por 1.000 (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios. Esta tarifa ejemplifica lo que habíamos hablado al principio sobre el poder de creación del impuesto y el poder de establecimiento.

2.2. Marco Legal y Normativo del ICA en Medellín

Como se ha expuesto, en el impuesto de industria y comercio confluyen normas tanto nacionales como territoriales. Estas incluyen las que se refieren a su creación y regulación, tales como el artículo 338 de la Constitución Política; los artículos 32 al 37, y 39 al 43 de la Ley 14 de 1983; los artículos 1, 7, 8 y 10 del Decreto 3070 de 1983; y los artículos 195 al 213 del Decreto-Ley 1333 de 1986.

Por otro lado, se encuentra la legislación distrital de Medellín, que regula este impuesto dentro de su jurisdicción mediante el Decreto 350 de 2018, que establece

el procedimiento tributario distrital, así como los artículos 46, 47, 48 y 70 del Acuerdo 093 de 2023, "*Por medio del cual se expide la norma sustantiva tributaria en el distrito especial de ciencia, tecnología e innovación de Medellín.*"

Estos dos últimos cuerpos normativos adquirirán una relevancia mucho mayor una vez dejemos de abordar el impuesto de industria y comercio de manera abstracta y enfoquemos la conversación en la aplicación práctica de su cobro en la ciudad de Medellín, específicamente para las actividades relacionadas con la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales.

2.3. Fiscalización y Control del ICA en Medellín

Otro punto fundamental que abordaremos en esta investigación es el de control y fiscalización. Como ya lo habíamos indicado, el sujeto activo de este impuesto y quien se encarga de su recaudo es el distrito de Medellín. Sin embargo, la entidad dentro de la estructura administrativa del distrito encargada de esta labor es la Secretaría de Hacienda, quién a su vez, le delega a la Subsecretaría de Ingresos Municipal a través del subsecretario amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas procedimentales y sustanciales respecto de los tributos en el distrito de Medellín. Tal facultad está consagrada en el artículo 88 del decreto 0350 de 2018 de la alcaldía de Medellín.

Las funciones ahí mencionadas se centran en la facultad de la administración tributaria municipal para realizar verificaciones y auditorías de los contribuyentes. Estas incluyen la revisión de declaraciones y otros informes, la realización de investigaciones sobre hechos generadores de obligaciones tributarias no declaradas, y la citación de contribuyentes o terceros para rendir informes. Además, se puede exigir la presentación de documentos, ordenar la exhibición de libros y comprobantes, y llevar a cabo un examen exhaustivo de la contabilidad tanto del contribuyente como de terceros. A pesar de las funciones de las entidades de vigilancia y control, la Administración Tributaria Municipal tiene plenas facultades para revisar y verificar los estados financieros y otros documentos, con el fin de asegurar la correcta y oportuna determinación de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.4. Importancia del ICA en las finanzas públicas de Medellín

El impuesto de industria y comercio representa una parte relevante de los ingresos tributarios de la ciudad. Según el informe de Balance final: gestión fiscal y financiera 2020-2023 de la Alcaldía de Medellín, durante ese cuatrienio los ingresos tributarios presentaron un recaudo de $8,2 billones. Este valor se compone de lo recaudado por el impuesto predial unificado por valor de $3,44 billones (41,9%); en segundo lugar, por el impuesto de industria y comercio y su complementario avisos y tableros por $3,34 billones (40,7%); en tercer lugar, están los recursos provenientes del recaudo de la sobretasa a la gasolina por $468.120 millones (5,7%); y por último se encuentran los 17 ingresos tributarios adicionales que representan una suma de $961.476 millones (11,7%).

Adicionalmente, se destaca que para el año 2023 el impuesto de industria y comercio se consolidó como la principal fuente de ingresos tributarios, superando al impuesto predial unificado en $88.886 millones, alcanzando la cifra de $1.048.230 millones. Este es un hecho que reviste de gran importancia, teniendo en cuenta que, para el caso de Medellín, es común que el impuesto predial unificado (IPU) genere mayor recaudo que el impuesto de industria y comercio, lo cual se desprende en que la totalización del recaudo entre 2020-2023 el IPU haya sido el impuesto con mayores cifras de recaudo. Sin embargo, de conservarse el comportamiento visto en el año 2023 el ICA podría ser el principal ingreso tributario para la ciudad en el próximo cuatrienio.

Esto subraya la relevancia del impuesto de industria y comercio para las finanzas de Medellín, ya que su crecimiento continuo podría ser clave para el fortalecimiento de las finanzas públicas y la sostenibilidad de los proyectos y servicios esenciales de la ciudad.

CAPITULO III. Retos y problemáticas del ICA en la creación de contenido para adultos.

3.1. Falta de regulación

Desde una perspectiva jurídica, la regulación del contenido para adultos ha sido abordada de manera incipiente en la jurisprudencia colombiana. La Corte Constitucional, en la Sentencia T-109 de 2021, si bien esta sentencia se refiere a temas laborales principalmente, la misma destacó la necesidad de establecer un marco normativo claro para estas actividades, toda vez que, presenta múltiples vacíos. En la mencionada sentencia se señala que "La actividad de creación de contenido para adultos ha evolucionado en un entorno carente de una regulación clara en cuanto a sus obligaciones legales, más allá de su escasa referencia en el ámbito tributario, el artículo 368 del Estatuto Tributario representa la única norma que reconoce de manera expresa la actividad de creación de contenido para adultos, aunque lo hace de forma superficial, dejando vacíos normativos que, en la práctica, facilitan y permiten la evasión fiscal dentro del sector.

3.2. Falta de colaboración

Frente a estas problemáticas, la Alcaldía de Medellín ha explorado distintas estrategias para mejorar la fiscalización y el recaudo del ICA en el sector del contenido para adultos. Entre ellas se encuentra la implementación de mecanismos de cruce de información con la DIAN y la Superintendencia de Industria y Comercio, a fin de identificar a los creadores de contenido con ingresos recurrentes en plataformas digitales y determinar su obligación tributaria local. No obstante, estas acciones han encontrado limitaciones debido a la falta de cooperación de algunas plataformas digitales extranjeras, las cuales no tienen presencia física en Colombia y, por tanto, no están obligadas a suministrar información a las entidades fiscales nacionales.

Asimismo, las actividades económicas vinculadas a la economía digital, incluyendo la creación de contenido para adultos, apenas se han venido incorporando en materia tributaria. A pesar de los avances en la normatividad nacional, la ausencia de lineamientos municipales claros ha generado incertidumbre sobre la manera en que se debe gravar esta actividad y cuáles son las obligaciones fiscales de los creadores de contenido en la ciudad.

3.3. Problemáticas para fiscalizar pagos en plataformas digitales

La expansión de las plataformas digitales ha dado lugar a la proliferación de nuevos modelos de negocio, entre ellos la comercialización de contenido para adultos. No obstante, la naturaleza de los pagos asociados a esta actividad constituye un reto importante para los mecanismos de fiscalización tributaria, debido a la multiplicidad de medios utilizados, tales como pagos electrónicos, criptomonedas y plataformas financieras internacionales.

La falta de trazabilidad de estos ingresos impide su correcta declaración y gravamen, dificultando la aplicación de impuestos como el Impuesto de Industria y Comercio (ICA). Este problema es similar al enfrentado en el mercado de valores, donde los brokers digitales funcionan como intermediarios sin una regulación clara sobre la gestión y fiscalización de los fondos depositados por los usuarios.

3.3.1. Métodos de Pago y su Implicación en la Fiscalización

Para entender la complejidad de la fiscalización de ingresos en el contenido para adultos, es necesario diferenciar los principales métodos de pago utilizados en plataformas digitales:

- Dinero Electrónico: Se refiere a fondos almacenados digitalmente y transferidos a través de redes interconectadas, permitiendo transacciones sin respaldo físico. *(Rosso Alba, 2017)*.
- Dinero Digital: Todo medio de pago electrónico que sustituye el intercambio físico de efectivo, incluyendo transferencias bancarias y pagos con tarjeta. *(Nieto, 2018)*.
- Comercio Electrónico: Define las transacciones digitales entre individuos y organizaciones, facilitadas a través de redes digitales. *(Laudon & Guercio, s.f.)*.
- Moneda Electrónica: Caracterizada por su anonimato, permite pagos que no quedan registrados ni vinculados al comprador. *(Ferrer Gomila, s.f.)*.

Si bien los términos dinero electrónico, dinero digital, comercio electrónico y moneda electrónica suelen utilizarse indistintamente, es importante destacar que no

son equivalentes y hacen referencia a fenómenos distintos dentro del ecosistema financiero digital. Por ejemplo, plataformas como PayPal o Patreon deben entenderse como intermediarios financieros digitales que operan dentro del comercio electrónico, al facilitar transacciones entre usuarios y creadores de contenido. Sin embargo, los fondos transferidos a través de estas plataformas pueden adoptar distintas formas: si el dinero proviene de una tarjeta de crédito o débito, se trata de dinero digital; si se almacena y utiliza dentro de la misma plataforma sin respaldo físico, puede catalogarse como dinero electrónico.

En contraste, la moneda electrónica particularmente en su manifestación a través de criptomonedas se caracteriza por un alto nivel de anonimato y descentralización, lo que incrementa significativamente las dificultades en materia de trazabilidad y control fiscal. Esta heterogeneidad conceptual y funcional entre los distintos medios de pago es, precisamente, uno de los principales obstáculos para una fiscalización efectiva de los ingresos percibidos a través de plataformas de contenido para adultos.

Adicionalmente, estos mecanismos de pago dificultan la fiscalización en plataformas como OnlyFans, donde los creadores monetizan su contenido a través de suscripciones, propinas y venta de contenido exclusivo. Según El Comercio, estas plataformas permiten la diversificación de ingresos y pagos a través de procesadores financieros internacionales, lo que dificulta el rastreo de estos movimientos por parte de las autoridades fiscales. *(El Comercio, 2023)*.

3.3.2 Criptomonedas y su Impacto en la Fiscalización

Uno de los principales retos tributarios en la industria del contenido para adultos es el uso de criptomonedas como método de pago. Al no estar reguladas por un ente central, su trazabilidad es prácticamente nula y su valor fluctúa de manera significativa.

Según Sabry, las criptomonedas se diferencian del dinero digital tradicional porque “son independientes de cualquier coalición o autoridad central y están determinadas solo por un cifrado fuerte. (…) Por lo tanto, las criptomonedas

generalmente usan un control descentralizado donde no hay presencia de un tercero para tener autoridad sobre el inversor” (F. Sabry, Moneda Digital, 2022)

Por su parte, La Vanguardia señala que *"la volatilidad del Bitcoin y otras criptomonedas genera problemas fiscales, ya que su valor de referencia varía constantemente, impidiendo establecer bases tributarias fijas”*. *(La Vanguardia, 2017)*.

En este sentido, la fiscalización de ingresos obtenidos mediante criptomonedas en plataformas de contenido para adultos es prácticamente imposible, ya que estas transacciones pueden realizarse sin que exista un registro claro de los beneficiarios o del origen de los fondos.

3.3.3. La Problemática de la Regulación Fiscal

Si bien la DIAN, en sus Conceptos 314 de 2018 y 232 de 2021, reconoce que el dinero virtual está sujeto a una regulación general, no existe un lineamiento jurídico específico para su uso en plataformas digitales. Esto deja un vacío normativo sobre la fiscalización de ingresos derivados de contenido para adultos.

El Estatuto Tributario, en su artículo 24, establece que son ingresos de fuente nacional aquellos provenientes de la explotación de bienes ubicados en el país. Sin embargo, cuando los pagos son recibidos en moneda extranjera o criptomonedas, su origen se diluye, dificultando su control por parte de las entidades fiscales.

Asimismo, el Artículo 288 del Estatuto Tributario estipula que las variaciones en moneda extranjera solo generan efectos fiscales cuando se enajenan o abonan en cuenta. Esto implica que los ingresos obtenidos en plataformas digitales pueden permanecer sin declarar hasta que sean convertidos a moneda fiduciaria en cuentas bancarias tradicionales, dejando a las autoridades sin herramientas para gravar estas transacciones.

3.4. Problemas en la determinación de la territorialidad del impuesto

Uno de los principales desafíos en la aplicación del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) es la determinación de la territorialidad de la actividad económica.

Como se mencionó anteriormente, el ICA es un tributo territorial que se genera en la jurisdicción donde se desarrolla la actividad económica, ya sea industrial, comercial o de servicios. Por esta razón, es fundamental establecer con precisión el lugar donde se lleva a cabo la actividad para determinar en qué municipio debe pagarse el impuesto.

A primera vista, esta tarea podría parecer sencilla; sin embargo, en la práctica, resulta bastante compleja. En la actualidad, la economía está altamente interconectada, lo que permite que un mismo producto o servicio pueda comercializarse o prestarse desde y hacia cualquier lugar del país. Además, algunas actividades económicas tienen procesos de producción a gran escala, lo que puede generar disputas entre múltiples jurisdicciones que reclaman el pago del impuesto.

> El problema jurídico expuesto en torno al ICA se deriva principalmente de la naturaleza de las actividades gravadas con este impuesto; esto es así, debido a la dificultad que existe para determinar con certeza el lugar en donde estas se ejecutan, puesto que su realización implica, en muchos casos, desplegar conductas en varios municipios diferentes, los cuales, a la hora de liquidar el impuesto, terminan por imponerles múltiples cargas a los contribuyentes. (De los Ríos, 2019, p. 95)

Este desafío se vuelve aún más evidente en el ámbito digital, especialmente en actividades como la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales. En estos casos, la territorialidad plantea múltiples retos, los cuales analizaremos a continuación.

En primer lugar, este escrito tiene como propósito analizar las problemáticas asociadas a esta actividad económica en el distrito de Medellín. Para ello, es necesario remitirse al Estatuto Tributario Municipal y revisar los artículos que regulan el ICA. Actualmente, el estatuto tributario vigente es el Acuerdo 093 de 2023, expedido por el Concejo de Medellín, el cual, a partir de su capítulo 2, establece las disposiciones relacionadas con este impuesto.

En particular, nos interesa la definición que el estatuto otorga a las actividades económicas comerciales y de servicios. En su artículo 45 se define qué se entiende por actividades industriales; sin embargo, dado que la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales no se enmarca dentro de esta categoría, no abordaremos su análisis desde esta perspectiva. En su lugar, nos enfocaremos exclusivamente en el estudio de esta actividad bajo el marco de las actividades comerciales y de servicios.

El artículo 46 define las actividades comerciales:

> *Se entiende por actividad comercial la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales en el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por las normas vigentes, como actividades industriales o de servicios.*

Mientras que el artículo 47 define las actividades de servicios:

> *Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por los sujetos pasivos del impuesto, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.*

Nos enfocamos en estas dos categorías, ya que la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales puede desarrollarse de ambas formas: como la venta de contenido, propia de una actividad comercial, o como la prestación personal de un servicio a través de internet.

No obstante, el Estatuto Tributario de Medellín presenta una particularidad: en su artículo 48, contempla específicamente las actividades industriales, comerciales y de servicios que se desarrollan dentro de la economía digital. Sobre este artículo nos interesa específicamente su numeral 5:

> *ARTÍCULO 48. ECONOMIA DIGITAL. Las actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras realizadas a través de tecnologías de*

información y comunicación (TIC) están gravadas con Industria y comercio, y podrán desarrollarse por cualquiera de los siguientes modelos de negocios:

(…)

5. La venta de bienes o servicios a través de plataformas de comercio electrónico, ya sea que las plataformas permitan monetizar directamente la transacción o no;

Ahora, remitámonos al artículo 70 del estatuto municipal que enumera las reglas de territorialidad. Este artículo detalla los criterios para determinar la territorialidad de las actividades industriales, comerciales y de servicios sujetas al ICA. Del análisis de este y su aplicación a una actividad económica como la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales encontramos varios problemas.

3.4.1. Frente a la actividad comercial

El numeral 2 de este artículo enumera las reglas a tener en cuenta cuando se trata de una actividad comercial. Únicamente tendremos en cuenta las tres primeras toda vez que la cuarta hace referencia exclusivamente a la actividad de inversionistas, la cual no es pertinente para el caso concreto.

La primera regla establece que, si la actividad se lleva a cabo a través de un establecimiento de comercio abierto al público o con puntos de venta en la ciudad de Medellín, se considerará realizada dentro de este distrito.

El problema con esta disposición es evidente: gran parte del sector de contenido para adultos opera exclusivamente en el ámbito digital, sin requerir espacios físicos para la comercialización de sus productos. Por lo tanto, esta regla resulta insuficiente para determinar con precisión la territorialidad de estas actividades en el marco del ICA.

La segunda regla establece que, si la actividad se realiza en Medellín, pero no existe un establecimiento de comercio, el impuesto deberá pagarse en este

distrito siempre que la venta se haya perfeccionado dentro de su jurisdicción, por haberse convenido el precio y la cosa vendida.

Sin embargo, esta regla no resulta del todo clara en el caso de la comercialización de contenido para adultos a través de internet. En este escenario, tanto el creador como el consumidor del contenido llevan a cabo la transacción de manera íntegra dentro de una plataforma digital. Esto plantea un problema fundamental: si la venta se perfecciona mediante medios digitales, ¿en qué ubicación geográfica se entiende consumada la operación?

Podría argumentarse que la venta se perfecciona en los servidores de la plataforma donde se realiza la transacción. No obstante, la mayoría de estas empresas tienen su infraestructura tecnológica en el extranjero, lo que, de entrada, descartaría la causación del ICA en Medellín.

La tercera regla establece que las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el distrito de Medellín, siempre y cuando corresponda al lugar de despacho de la mercancía, que en este caso se entendería como material audiovisual de contenido para adultos.

Si bien esta disposición podría aplicarse en los casos en que el creador de contenido se encuentre en Medellín y envíe el producto digital a su destinatario, surgen nuevos interrogantes. ¿Qué sucede si el contenido no se envía directamente desde Medellín, sino que ya estaba previamente alojado en los servidores de la plataforma digital? Como se mencionó anteriormente, la mayoría de estas plataformas tienen sus servidores en el extranjero, lo que implicaría que el lugar de despacho del material audiovisual no sería Medellín, sino el país donde se encuentren dichos servidores, lo que nuevamente genera dudas sobre la causación del ICA en esta jurisdicción.

3.4.2. Frente a la actividad de servicios

En las actividades de servicios el ingreso se entenderá percibido en el distrito de Medellín cuando sea el lugar de la prestación del mismo. Están reguladas en el

numeral 3, sin embargo, las reglas de territorialidad brindadas en este artículo aplican para sujetos específicos de manera que no aplicarían a la creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales. Por ejemplo, la primera regla aplica para la actividad de transporte; la segunda regla a operadores de servicios de televisión e internet por suscripción y telefonía fija; la tercera regla a empresas de servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicios de datos. En este caso tenemos como solución a este problema dos teorías:

1. Entender que el ingreso es percibido en el distrito de Medellín cuando el creador del contenido lo presta desde este distrito.
2. Aplicar la segunda regla dado que esta presenta ciertas semejanzas con las actividades de creación de contenido para adultos, específicamente en la forma en la que se presta el servicio.

Bajo la primera teoría, todo servicio digital prestado por una persona desde el distrito de Medellín estaría gravado con el ICA. En cambio, según la segunda teoría, solo estarían sujetos a este impuesto los ingresos percibidos cuando el usuario del servicio se encuentra en Medellín.

En ambos casos, la interpretación no presentaría mayores inconvenientes; el verdadero desafío radica en la fiscalización por parte de la autoridad tributaria, cuestión que abordaremos más adelante.

Finalmente, en cuanto al numeral 5 del artículo 48 del estatuto municipal, este no introduce nuevas reglas para determinar la territorialidad del ICA. De hecho, el parágrafo de dicho artículo establece que estas actividades serán gravadas conforme a las reglas de territorialidad previstas en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 y en el presente acuerdo.

Dado que dichas reglas son precisamente las que hemos analizado para las actividades comerciales y de servicios, no hay aspectos adicionales que agregar en este apartado.

3.5. Problemáticas en la determinación de ingresos percibidos en la exportación de bienes y servicios

El artículo 50 del estatuto tributario municipal (acuerdo 093 de 2023) indica las actividades que se encuentran excluidas de la base gravable del ICA, de este nos interesa puntualmente el numeral 3: "*Los ingresos provenientes de exportaciones de bienes o servicios y su correspondiente diferencia en cambio*". Esto quiere decir que los ingresos de todo producto o servicio exportado al exterior están exonerados del ICA.

Sin embargo, para que esta exoneración sea procedente debe cumplirse con los requisitos del artículo 481 del Estatuto Tributario, de lo contrario la actividad será gravada. Tal artículo en su literal C dispone que quienes exporten servicios deben conservar los documentos que acrediten la existencia de la operación. Esta norma fue reglamentada por el Decreto Único Tributario en el literal h del artículo 1.6.1.21.15, en este los requisitos para acreditar la exportación de servicios son:

1. Que el servicio se preste desde Colombia.
2. El prestador debe incorporar en el RUT la condición de exportador de servicios.
3. Debe demostrar la suscripción de alguno de los siguientes documentos: oferta mercantil y su correspondiente aceptación; contrato; orden de compra/servicios y acuse de recibo del servicio. Adicionalmente esta información debe ser certificada por revisor fiscal o contador público en el que se indique el país al que se exportó el servicio, descripción del servicio prestado, valor, nombre o razón social del adquirente y su domicilio o residencia en el exterior.
4. Facturas con certificación del contador público o revisor fiscal.
5. Certificación que acredite que los servicios se consumirán 100% en el exterior.

En este caso, el problema no recae directamente sobre la administración tributaria, ya que la obligación de demostrar la exportación del servicio corresponde al propio creador de contenido. Sin embargo, en la práctica, cumplir con estos

requisitos puede resultar problemático para quienes se dedican a la producción de contenido para adultos a través de plataformas digitales.

Por ejemplo, el artículo exige información del receptor del servicio en el exterior, quien podría negarse a proporcionarla. No debe perderse de vista que, aunque esta actividad es legítima cuando cumple con todas las normativas regulatorias, sigue estando rodeada de estigmas y prejuicios. Esto puede generar desconfianza entre los usuarios, quienes podrían resistirse a compartir sus datos personales.

De hecho, muchas personas ya son reacias a proporcionar información en línea debido a riesgos como propagación de malware, robo de identidad, extorsión y estafas, lo que agrava la situación en este tipo de negocios. Este problema se presenta principalmente cuando no existe una relación de confianza entre el prestador y el receptor del servicio, pues en caso contrario, la obtención de los datos no supondría un obstáculo. Sin embargo, es importante señalar que, en algunos casos, recopilar esta información puede no ser una tarea sencilla.

Otro desafío surge cuando los usuarios utilizan un VPN o “Red Privada Virtual”, herramientas que permiten conectarse a internet de manera segura y anónima, impidiendo rastrear su ubicación real y cubriendo su información.

> “Entre los aspectos fundamentales que toda VPN debe tener presente es: la seguridad, integridad y confidencialidad de la información además del valor agregado que representa al ser fáciles de usar. (…) Una Red Privada Virtual (VPN, Virtual Private Network) es una red privada que utiliza la infraestructura de una red pública para poder transmitir información” (Jiménez, 2014)

En estos casos, el prestador del servicio se vería imposibilitado para obtener los datos requeridos para demostrar la exportación del servicio, dependiendo únicamente de la buena fe del usuario.

Si bien el prestador del servicio podría reunir algunos requisitos sin mayor dificultad, como el país al que se exportó el servicio o la orden de compra, es posible que carezca de otros datos clave, como la dirección o el nombre del receptor. Una

aplicación estricta de la norma por parte de la autoridad tributaria podría llevar a la descalificación del servicio como exportación, incluyendo así los ingresos percibidos dentro de la base gravable del ICA, lo que generaría una carga tributaria adicional para el creador de contenido.

3.6. Problemas en la fiscalización

La fiscalización de los ingresos percibidos por alguna de estas actividades comerciales y de servicios en el distrito de Medellín presenta varios retos para la secretaria de Hacienda de Medellín.

3.6.1. Frente a la territorialidad:

Tratándose de las actividades comerciales, ¿cómo puede verificar la autoridad tributaria municipal que el contenido digital sea enviado desde Medellín?, ¿qué ocurre si un día la persona se encuentra en otra jurisdicción desde la cual envía el producto? Ya no sería el distrito de Medellín el sujeto activo sino la jurisdicción desde la que se envió.

Además, en aquellos casos en los que el creador del contenido no lo envía directamente, sino que el material audiovisual ya está cargado de forma predeterminada en una plataforma digital, el contenido no se remitiría desde Medellín, sino desde el servidor donde está almacenado. Dado que la mayoría de estos servidores se encuentran en el extranjero, en estos casos no se causaría el ICA.

Por otro lado, en la actividad de servicios piénsese por ejemplo en un(a) modelo que presta sus servicios el lunes en Medellín, lo que, en principio, lo(a) haría sujeto(a) al ICA en esta jurisdicción. Sin embargo, ¿qué sucede si el martes traslada su equipo de grabación a Rionegro, el miércoles a Santa Fe de Antioquia y continúa cambiando de ubicación constantemente?

Incluso para una ciudad del tamaño de Medellín, fiscalizar estos ingresos representaría un reto significativo. Ahora bien, en municipios más pequeños, con recursos más limitados, el problema se intensifica aún más.

Así mismo, genera una gran dificultad determinar, con precisión, cuándo el uso de las aplicaciones, subida de datos, consumo y descarga de contenidos, se realiza desde conexiones en este distrito, para lo cual es necesario preguntarse: ¿Cuenta Medellín con la tecnología necesaria para hacerlo?, pues, incluso hablando de la Nación, no se puede afirmar con certeza que se cuente con la capacidad tecnológica para hacerlo, de ahí que, se puede poner en duda la efectividad práctica de estas reglas de territorialidad. (De los Ríos, 2019, p. 110)

3.6.2. Alta informalidad del sector.

Uno de los principales desafíos para la fiscalización del ICA en el contenido para adultos es la identificación y registro de los contribuyentes. La mayoría de los creadores operan de manera independiente y monetizan su producción a través de plataformas digitales extranjeras como OnlyFans y Chaturbate, lo que dificulta su control tributario. La Superintendencia de Industria y Comercio ha señalado que “la informalidad en la prestación de servicios digitales genera un alto nivel de evasión fiscal, debido a la falta de mecanismos efectivos de control sobre actividades económicas desarrolladas en plataformas globales” (Superintendencia de Industria y Comercio, 2023).

Esta informalidad se debe, en parte, a la facilidad con la que puede desarrollarse la actividad, ya que requiere recursos mínimos para operar. Además, factores como el estigma social, el desconocimiento de las normativas aplicables y la falta de regulación clara refuerzan la tendencia a operar al margen de la formalidad. Al tratarse de una actividad impulsada por el avance de las tecnologías de la información y la comunicación, muchos creadores pueden no estar al tanto de sus obligaciones tributarias y legales. En este sentido, Morales y Duque (2023) advierten que “uno de los aspectos que debe considerar urgentemente la administración tributaria frente a este tipo de operaciones es que por su naturaleza se prestan para grandes niveles de evasión” (p. 17).

Si bien dentro de este sector existen personas que cumplen con la normativa registrándose como independientes, declarando sus ingresos y formalizando su

actividad económica, sigue siendo un ámbito con un alto grado de informalidad que representa un reto para la fiscalización y el control tributario.

3.6.3. Falta de individualización de esta actividad económica.

Este no es un problema de fiscalización en sí mismo, sino una evidencia de que, hasta el momento, no se ha prestado la atención adecuada a esta actividad económica. Un aspecto que hemos identificado en esta investigación es la clasificación de las actividades de entretenimiento para adultos a través de plataformas digitales dentro del código CIIU 9609: **"Otras actividades de servicios personales n.c.p."**

El inconveniente de esta categorización es que agrupa una amplia variedad de actividades económicas, incluyendo baños turcos; astrología; agencias de acompañantes: actividades sociales, como las realizadas por agencias dedicadas a la contratación de acompañantes, la intermediación entre personas que buscan compañía o amistad, los servicios de citas y las agencias matrimoniales; servicios de cuidado de animales domésticos; limpiabotas; máquinas de monedas; trabajadores sexuales; salones de tatuajes y perforaciones; entre otras. (Abecé sobre los cambios en la clasificación de actividades económicas en el RUT, relacionadas con los servicios profesionales, s.f.)

Desde la perspectiva de esta investigación, esto representó una dificultad, ya que al solicitar información sobre lo recaudado específicamente por la producción de contenido para adultos, la autoridad tributaria municipal nos entregó datos con la siguiente aclaración: *"Es de aclarar que la información disponible no discrimina de forma particular la producción de contenido para adultos, sino que agrupa un conjunto de actividades diversas."* (Secretaría de Hacienda de Medellín, 2024)

Esta situación refuerza el argumento de que, si se busca mejorar la fiscalización de este tipo de actividades, el primer paso debería ser su individualización dentro de una clasificación más específica, que permita un control tributario más preciso y efectivo.

3.6.4. Limitaciones de la Secretaría de Hacienda de Medellín en la fiscalización.

Otro desafío en la fiscalización del ICA en Medellín es la dificultad de la Secretaría de Hacienda para mantenerse al ritmo de las actividades económicas que operan a través de medios digitales.

Es importante recordar que el ICA es fiscalizado por cada ente territorial, y estos cuentan con funciones y competencias para investigar la realidad económica de los contribuyentes y verificar la correcta declaración y pago de sus impuestos. Sin embargo, el poder fiscalizador de estas entidades es significativamente menor en comparación con el de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Si bien esto no significa que la DIAN deba desentenderse de las autoridades tributarias territoriales, sí evidencia las limitaciones que enfrentan estos entes locales para ejercer un control efectivo de manera autónoma, especialmente en sectores digitales donde la trazabilidad de ingresos y operaciones es más compleja.

Capítulo IV. Conclusiones

Del análisis realizado en este escrito encontramos varios retos que afronta la secretaría de Hacienda del distrito de Medellín en la fiscalización y recaudo del impuesto de industria y comercio – ICA – en actividades de creación de contenido para adultos a través de plataformas digitales.

En primer lugar, evidenciamos que las reglas de territorialidad para las actividades comerciales y de servicios fueron diseñadas para modelos de negocio tradicionales, sin considerar las nuevas dinámicas impulsadas por las tecnologías de la información y la comunicación. Aunque el distrito de Medellín ha intentado adaptar su normativa mediante el artículo sobre economías digitales, este sigue basándose en las reglas de territorialidad convencionales, lo que dificulta la determinación precisa de la territorialidad de estas actividades digitales a la luz del ICA.

Esta situación genera múltiples desafíos. Por un lado, para las jurisdicciones municipales y distritales, resulta complejo determinar qué ingresos pueden fiscalizar. Por otro, para el sujeto pasivo, la falta de claridad en la territorialidad del tributo podría traducirse en una posible doble imposición o en una carga tributaria mayor debido a la incertidumbre sobre qué municipio tiene la competencia para gravar su actividad. Esta falta de certeza hace que este impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Exposición de Motivos Reforma Estructural, 2016)

El distrito de Medellín ha tomado la iniciativa de abordar los vacíos normativos que presentan las regulaciones tradicionales frente a las actividades económicas basadas en tecnologías de la información y la comunicación. Un ejemplo de ello es la creación de normas como el artículo 48 del Acuerdo 093 de 2023, que hace referencia a la economía digital.

Sin embargo, el principal desafío para las jurisdicciones territoriales en este contexto es el riesgo de extralimitar su potestad impositiva. Este problema es analizado por Ramón Andrés De Los Ríos Rodríguez en su artículo *"El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación"*. En su estudio, el autor concluye que Medellín, mediante estas normas de territorialidad, amplía el alcance del impuesto al incluir nuevos hechos generadores de ICA. Aunque las actividades de la economía digital podrían entenderse dentro de la definición general de servicio, su relevancia y especificidad hacen necesario considerarlas como hechos generadores independientes, en lugar de regularlas exclusivamente a través de normas de territorialidad (p. 107, 2019).

En este sentido, lo ideal sería que el Congreso de la República, en ejercicio de su poder impositivo primario, estableciera nuevos hechos generadores adaptados a las dinámicas de la economía digital. De lo contrario, los entes territoriales continuarán impulsando iniciativas para subsanar los vacíos normativos, con el riesgo de incurrir en decisiones que podrían vulnerar el marco legal al exceder sus competencias.

En segundo lugar, la fiscalización del contenido para adultos presenta desafíos significativos debido a la naturaleza digital de sus transacciones y los diversos métodos de pago utilizados. La falta de regulación específica sobre criptomonedas y pagos electrónicos dificulta el rastreo de los ingresos y permite la evasión de tributos como el ICA**.**

A pesar de los intentos de las autoridades por regular estos ingresos, la ausencia de mecanismos efectivos de supervisión deja en evidencia la vulnerabilidad del sistema tributario frente a la economía digital. La implementación de estrategias de control más estrictas y el desarrollo de regulaciones adaptadas a las nuevas tecnologías serán esenciales para reducir las brechas fiscales en este sector.

En tercer lugar, encontramos que se dificulta la fiscalización de los creadores de contenido para adultos debido a la alta informalidad en el sector, siendo esto a su vez una de las grandes prerrogativas en casi todos los sectores de la economía colombiana. Muchos creadores operan sin constituirse como personas jurídicas o sin registrarse ante las autoridades fiscales, lo que impide un control efectivo sobre sus ingresos y sobre las personas que las ejercen.

Esta informalidad, sumada al anonimato que permiten ciertos métodos de pago digitales y el uso de criptomonedas, dificulta aún más la capacidad de los entes fiscales para controlar y gravar adecuadamente los ingresos generados por la creación de contenido para adultos. Además, para una entidad territorial, el seguimiento de quienes ejercen esta actividad resulta aún más complejo. Esto se evidencia en la respuesta proporcionada por la Secretaría de Hacienda de Medellín, la cual se limitó a citar la norma sin ofrecer fundamentos que permitan inferir la existencia de un control efectivo sobre los creadores de contenido para adultos.

Asimismo, la alta informalidad genera problemas para los propios creadores, ya que desconocen sus obligaciones como contribuyentes y los beneficios a los que podrían acceder, como la exoneración de ingresos provenientes de la exportación

de servicios. Esta falta de información puede llevar a un incremento en sus obligaciones tributarias.

Finalmente, señalamos brevemente algunas alternativas para mitigar estas problemáticas, reconociendo que un análisis más profundo podría ser objeto de un estudio aparte:

1. Legislación del Congreso de la República sobre reglas de territorialidad, actualizadas a la realidad económica actual, que consideren las actividades de la economía digital y definan con claridad las competencias de los municipios, con el fin de evitar conflictos entre jurisdicciones y casos de doble imposición.

2. Implementación de métodos tecnológicos que permitan monitorear los pagos electrónicos realizados a través de criptoactivos o tokens. Para ello, sería fundamental involucrar a las plataformas que procesan estos pagos, ya que cada transacción genera un ID único, que en el caso de criptomonedas queda registrado en la blockchain, lo que permitiría su rastreo.

   Adicionalmente, las billeteras virtuales de criptoactivos podrían ser objeto de requerimientos oficiales por parte de las autoridades fiscales, exigiendo que las personas que operen mediante ellas informen sobre su actividad económica cuando sus ingresos superen un determinado número de Unidades de Valor Tributario (UVT). Este mecanismo garantizaría que quienes generan ingresos significativos a través de plataformas de contenido para adultos sean identificados y cumplan con sus obligaciones fiscales, reduciendo la evasión y mejorando el control sobre estas transacciones digitales.

3. Para mitigar la informalidad en el sector, se podrían impulsar campañas de regularización e inscripción en las cámaras de comercio, con el apoyo de las plataformas digitales. Asimismo, el Distrito de Medellín podría incentivar la

formalización de esta actividad, garantizando el reconocimiento de estos trabajadores y permitiendo su ejercicio con plena tranquilidad, dado que se trata de una labor lícita. Paralelamente, el Congreso de la República debería establecer una regulación más clara sobre la creación de contenido para adultos como actividad económica, con el fin de facilitar su fiscalización y asegurar los principios de equidad y eficiencia en el recaudo de los tributos correspondientes.

Referencias

Abecé sobre los cambios en la clasificación de actividades económicas en el RUT, relacionadas con los servicios profesionales. (s.f.). https://www.dian.gov.co/impuestos/Documents/Abece-Servicios-Profesionales.pdf

Acuerdo 093 de 2023. Por medio del cual se expide la norma sustantiva tributaria en el Distrito Especial de Ciencia, Tecnología e Innovación de Medellín. Diciembre 5 de 2023.

Alcaldía de Medellín Distrito de Ciencia, Tecnología e Innovación. (2023) BALANCE FINAL: Gestión Fiscal y Financiera 2020-2023. https://www.medellin.gov.co/es/wp-content/uploads/2024/10/6-Balance-final-Gestion-Fiscal-Financiera.pdf

Cámara de Comercio de Medellín. (2023). *Estructura empresarial 2023*. Recuperado de https://biblioteca.camaramedellin.com.co/biblioteca-virtual/estructura-empresarial-2023

Congreso de Colombia. (2019). Ley. 8676. de. 8676. Secretaría del Senado. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html#73

Constitución Política de Colombia. Art. 1. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Política de Colombia. Art. 150. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Política de Colombia. Art. 286. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Política de Colombia. Art. 287. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Política de Colombia. Art. 338. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Constitución Política de Colombia. Art. 362. Julio 7 de 1991 (Colombia).

Corte Constitucional de Colombia. (2021). Sentencia. T-760. de. 8687. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/T-109-21.htm

De Los Ríos Rodríguez, R. A. (2019). El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín. Una mirada constitucional bajo el análisis de ponderación. Revista de Derecho Fiscal, n° 14, 89-120. https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5940/7652

Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016. DO. N50023.

Decreto 3070 de 1983. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones. Noviembre 3 de 1983.

Decreto 350 de 2018. Por medio del cual se modifica, actualiza y compila el régimen procedimental en materia tributaria para el Municipio de Medellín. Junio 13 de 2018.

Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. DO. N38756.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2005) Oficio Tributario 57583 De 2005. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_57583_2005.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020). Resolución.666770.de. 8686. DIAN.

https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resolución%20000114%20de%2021-12-2020.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2021). Resolución.66666❶de. 8687. DIAN. https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000005%20de%2022-01-2021.pdf

El Comercio. (2023). *Estas son las formas de ganar dinero en OnlyFans*. El Comercio. https://www.elcomercio.com/tendencias/redes-sociales/estas-formas-ganar-dinero-onlyfans.html

Jiménez, R. (2014) Seguridad.en.redes.VPN [Trabajo de especialización, Universidad Piloto de Colombia] Repositorio Institucional Universidad Piloto de Colombia. https://repository.unipiloto.edu.co/handle/20.500.12277/2876

La República. (2022, 25 de febrero). *Morbo y economía, ¿Cuánto dinero mueve la pornografía en el mundo?* Recuperado de https://www.larepublica.co/ocio/morbo-y-economia-cuanto-dinero-mueve-la-pornografia-en-el-mundo-3311239

La Vanguardia. (2017). *El bitcoin supera por primera vez los 10.000 dólares*. La Vanguardia. https://www.lavanguardia.com/economia/20171129/433286156396/bitcoin-10000-dolares.html

Lalexpo. (2022). *Características de la industria de contenido para adultos*. Boletín Lalexpo. https://www.cali.gov.co/desarrolloeconomico/loader.php?lServicio=Tools2&lTipo=descargas&lFuncion=descargar&idFile=81050

Ley 1333 de 1986. Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. Mayo 14 de 1986. DO. N37466.

Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. Julio 6 de 1983. DO. N36288.

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. Diciembre 29 de 2016. DO. N50101.

Morales Gil, V. y Duque Roldan, Y. A. (2023). Impuesto de Industria y Comercio en Medellín en operaciones de Economía Digital [Tesis especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional Universidad de Antioquia. https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/35298/1/DuqueYessicaMoralesVeronica_2023_ICAEconom%C3%ADaDigital.pdf

Redacción Mundo. (2024, 14 de mayo). *Colombia, entre los países con más cuentas de creadores de OnlyFans en el mundo*. Semana. Recuperado de https://www.semana.com/mundo/articulo/colombia-entre-los-paises-con-mas-cuentas-de-creadores-de-onlyfans-en-el-mundo/202454/

Sabry, F. (2022). *Moneda digital*. One Billion Knowledgeable. https://books.google.es/books?id=4P6TEAAAQBAJ

Secretaría de Hacienda de Medellín. (2024). *Respuesta al derecho de petición radicado 202410257973 del 30 de julio de 2024*. Medellín: Alcaldía de Medellín.