

LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN LATINOAMÉRICA

Especial referencia al comercio electrónico

Coordinadores

Benjamín Cubides • Mauricio Marín



LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN LATINOAMÉRICA

**Especial referencia
al comercio electrónico**

*Benjamín Cubides
Mauricio Marín*
(Coordinadores)

PEDRO ARIAS GARRIDO
CARLOS FELIPE AROCA LARA
RICARDO BARRETTO FERREIRA DA SILVA
CARLOS ANDRÉS CAÑÓN
ALEX CÓRDOVA A.
JUAN IGNACIO FRASCHINI
LUCIANA GAMBI
CELSO GRISI
CATALINA HOYOS J.
MARTÍN GUSTAVO IBARRA
CAROLA JÁUREGUI CISNEROS

GABRIEL GOTLIB
MICHELLE MARIE MUSCHETT ZIMMERMANN
JUAN P. MCEWAN
JÚLIO M. DE OLIVEIRA
EDUARDO LUIS PERELLI
CAROLINA ROMANINI MIGUEL
JOSÉ ANDRÉS ROMERO
SANTIAGO SOLÓRZANO URETA
ERIC THOMPSON CHACÓN
FERNANDO M. VAQUERO



PRIMERA EDICIÓN 2011

© IFA Colombia

© Legis Editores S.A., 2011

Queda prohibida la reproducción total o parcial de este libro, por cualquier proceso reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización del editor.

LEGIS

Presidente: *Alfredo Motta Venegas*

Gerente Editorial: *Édgar Humberto Gómez Quiñones*

Directora Editorial: *Martha Penen Lastra*

Diseño de Carátula: *Juan Felipe Ulloa*

Diagramación: *Preprensa Editorial*

Impresión: LEGIS S.A.

ISBN: 978-958-653-925-8

Impreso en Colombia / Printed in Colombia

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	vii
--------------------	-----

CAPÍTULO 1

La tributación de los servicios

TRATAMIENTO APLICABLE A GANANCIAS OBTENIDAS POR TRASLADO DE PERSONAS FÍSICAS EN LA REPÚBLICA ARGENTINA Por: Eduardo Luis Perelli	3
TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS SERVICIOS INTERNACIONALES BAJO LA PERSPECTIVA ARGENTINA Por: Gabriel Gotlib Fernando M. Vaquero	31
IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE SERVICIOS INTERNACIONALES DESDE LA PERSPECTIVA BOLIVIANA Por: Carola Jáuregui Cisneros	59
TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE SERVICIOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR COLOMBIA Por: Catalina Hoyos J.	77
EL CAMBIO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR POR CONCEPTO DE INTERESES Y CÁNONES DE <i>LEASING</i> : DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES Por: José Andrés Romero	111
LA IMPORTANCIA DE ZONAS FRANCAS PARA EL DESARROLLO DE LOS SERVICIOS INTERNACIONALES Por: Martín Gustavo Ibarra	123
TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE SERVICIOS TRANSFRONTERIZOS Por: Eric Thompson Chacón	133

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE “ALTERNATIVO”: ¿INTENTO DE REGRESO A LA BASE FIJA? Por: Santiago Solórzano Ureta	163
LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN LA REPÚBLICA DE PANAMÁ Por: Michelle Marie Muschett Zimmermann	183
EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS SERVICIOS EMPRESARIALES PRESTADOS A NIVEL INTERNACIONAL Y EL CASO DE LOS CENTROS COMPARTIDOS Por: Alex Córdova A.	209
LA TRIBUTACIÓN DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR NO RESIDENTES EN URUGUAY Por: Juan Ignacio Fraschini	241

CAPÍTULO 2

La tributación de los servicios en el marco del comercio electrónico

LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN EL MARCO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Por: Juan P. McEwan	275
LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN BRASIL: PROBLEMAS REFERENTES AL COMERCIO ELECTRÓNICO Por: Júlio M. de Oliveira Carolina Romanini Miguel	299
DERECHO TRIBUTARIO E INTERNET EN BRASIL Por: Ricardo Barretto Ferreira da Silva Celso Grisi Luciana Gambi	331
ASPECTOS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN COLOMBIA Por: Carlos Andrés Cañón Carlos Felipe Aroca Lara	351
LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS EN MÉXICO Por: Pedro Arias Garrido	375

La tributación de los servicios en el marco del comercio electrónico

POR: *JUAN P. McEWAN**

I. INTRODUCCIÓN

La velocidad y el avance de las comunicaciones a nivel mundial han originado nuevas formas de comercialización de productos, con el resultado de un acercamiento de los países del mundo y de una conexidad económica impensable décadas atrás. Gracias a estos fenómenos hoy estamos envueltos en la llamada globalización económica mundial.

Estos avances son los originadores de una infinidad de desafíos no solo en el campo del Derecho en general, sino también de la tributación en particular.

El comercio electrónico ha producido una amplia variedad de negocios, como la venta (o *leasing*) de bienes, la provisión de servicios (bancario, cuidado de la salud, asesoramiento técnico, etc.), la venta o licenciamiento de software, el *downloading* (descarga de la red) de entretenimiento (películas, libros, CD, etc.), la provisión de información *on-line*, publicidad, videoconferencias, juegos y *trading* (comercialización) de distintos instrumentos financieros⁽¹⁾.

* Abogado, especialista en derecho tributario. Socio de McEwan & Asociados.

(1) Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1997.

En todas estas formas de comercio electrónico se comparte una característica común: la presencia física del vendedor, prestador, locador o licenciante ya no resulta una condición necesaria con el fin de llevar a cabo el negocio en el país de radicación del cliente.

Dado que Internet es capaz de conectar millones de computadoras, los límites geográficos de los países se han visto desdibujados. Los “servidores” pueden ser situados fácilmente en cualquier lugar del mundo y su localización es, en general, irrelevante a efectos de las transacciones del comercio electrónico.

Estas nuevas formas de comercio resultan sumamente atractivas para empresarios y consumidores y, a su vez, generan cierta preocupación a las autoridades fiscales de cada país, quienes tienen la dificultad de identificar las transacciones y rastrear el lugar donde las mismas han tenido lugar.

Ello origina que determinados conceptos tributarios, si bien fueron oportunamente consensuados internacionalmente en épocas pasadas, ante el nuevo fenómeno del comercio electrónico deben ser reevaluados. Tal es el caso de los conceptos de establecimiento permanente, jurisdicción tributaria, imposición en la fuente productora de ingresos y conceptualización de los beneficios (venta de bienes, provisión de servicios, licencia de uso o transferencia de intangibles).

En la medida en que los conceptos tributarios antes mencionados no sean analizados con miras a su adaptación a la realidad de esta nueva forma de hacer negocios, los más perjudicados, desde el punto de vista de la recaudación de sus tributos, serán aquellos países en desarrollo o importadores de capital, como es el caso de la República Argentina.

A la luz de lo anterior, nuestro análisis se focalizará en la problemática que presenta el comercio electrónico frente al poder tributario (jurisdicción tributaria) en el sistema legal argentino para la determinación del impuesto a las ganancias, y la conceptualización y gravabilidad en el impuesto al valor agregado respecto de las operaciones internacionales con implicaciones fiscales en el territorio argentino.

II. EL COMERCIO ELECTRÓNICO. SU REGULACIÓN LEGAL

Si bien podemos decir que hace más de una década el gobierno argentino había evolucionado positivamente en la búsqueda consensuada en lo que hace a la evaluación de medidas, de manera de adecuar la legislación a los cambios que se venían produciendo en el comercio internacional, las mismas no han terminado de verse finalmente implementadas.

Así, en 1998 el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos había dispuesto la conformación de un “Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico y Comercio Exterior”. Dicho Grupo de Trabajo se encontraba integrado por funcionarios de diferentes ministerios y subsecretarías, habiéndose dividido en comisiones, una de las cuales se ocupaba de los aspectos tributarios.

En el mismo año, el Ministerio de Economía dictó el Decreto 427/08 disponiendo un régimen para el uso de la firma digital en el ámbito público, estableciéndose el mismo Ministerio como autoridad certificante, otorgando seguridad al sistema.

En el año 2001 se sancionó la Ley 25.506, regulándose de este modo el empleo de la firma electrónica y digital, y más importante aún, otorgándose a la misma eficacia jurídica.

En lo que respecta al campo tributario, sin perjuicio de la existencia de un informe de 1999 preparado por el Grupo de Trabajo del Ministerio, las conclusiones alcanzadas en el mismo y las recomendaciones dadas no se han reflejado en cambios normativos que otorguen certeza sobre las diferentes formas de imposición en el plano del impuesto directo y del impuesto al consumo respecto de esta nueva forma de comercialización.

III. LA IMPOSICIÓN EN LAS TRANSACCIONES ELECTRÓNICAS

Por medio de Internet se ha creado un formidable canal de comercialización, que ha permitido no solo a las grandes, sino también a las medianas y pequeñas empresas, llegar a mercados y, por consiguiente, a potenciales consumidores, lo que habría sido casi imposible sin este canal comercial.

El mencionado fenómeno ha acortado distancias y ha hecho desaparecer fronteras, y el mundo se ha transformado en un sólo mercado potencialmente accesible para todos y cada uno de los oferentes de productos y servicios.

Los efectos que acarrea el comercio electrónico a nivel mundial repercuten ineludiblemente en el campo de la tributación tanto nacional como internacional, y surgen serios cuestionamientos en la forma de imposición no solo respecto de los impuestos que basan su gravabilidad en la renta sino también de los impuestos al consumo.

IV. LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El sistema tributario rentístico en Argentina se basa fundamentalmente en el principio de residencia, conocido en la actualidad como “de la renta mundial”, siendo complementado por el principio de la fuente o territorialidad y teniendo en cuenta el elemento de “establecimiento estable/permanente”.

La Ley del Impuesto a las Ganancias en Argentina dispone que los sujetos residentes en el país, ya sea personas físicas o jurídicas, tributarán sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas tanto en el territorio nacional como en el exterior; permitiendo, ante los problemas de doble imposición internacional que motiva este criterio de imposición, computar como pago a cuenta (*tax credit*) del impuesto las sumas efectivamente abonadas por tributos análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal argentina originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Asimismo, la legislación argentina establece que los sujetos del exterior no residentes en el país, cuando perciban ganancias de fuente argentina, deberán ingresar el impuesto que recae sobre dicha renta a través de las retenciones que con carácter de pago único y definitivo deberán efectuar los sujetos pagadores de la misma.

Al trasladar estos conceptos legales a las transacciones efectuadas a través de Internet, en principio no existiría cuestionamiento al sostener

que tanto aquellas personas físicas radicadas en el país como las sociedades y establecimientos estables comprendidos en el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias deberán tributar en Argentina por los beneficios que obtengan en relación con las transacciones que efectúen a través del comercio electrónico.

Una vez aquí, nos vamos a detener en el concepto de “establecimiento estable”, y ello por resultar de suma relevancia dada su discutible aplicación al comercio electrónico (posibilidad o no de encuadrar en este concepto a los proveedores de servicio de Internet [ISP], servidores [*servers*], páginas web [*sites*], *browsers* [programas de interfaz de la web] del consumidor, puntos de presencia [*points-of-presence* - POP] o nodos de comunicación del ISP).

A. Establecimiento permanente

A efectos de reconocer la importancia superlativa de este concepto en la imposición a la renta bajo el contexto del comercio electrónico, cabe señalar cuanto sigue:

1) La legislación argentina otorga la condición de residente a los establecimientos estables pertenecientes a sujetos domiciliados o radicados en el exterior, debiendo en consecuencia tributar sobre sus rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior, y

2) En el marco de los convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos por Argentina se establece una limitación a la potestad tributaria de la jurisdicción fuente, puesto que ésta última solo podrá gravar los beneficios empresariales obtenidos por empresas no residentes en la medida en que las mismas posean en dicha jurisdicción fuente un establecimiento permanente.

Ante operaciones de comercio electrónico cuyos beneficiarios sean sujetos residentes en el exterior que obtengan renta de fuente argentina (independientemente de su presencia física en el país y en la medida en que no posean un establecimiento estable en el mismo), dichos beneficiarios se encontrarán sujetos al pago del impuesto a las ganancias a través de la

retención que, con carácter de pago único y definitivo, deberá practicar el sujeto local pagador de tales beneficios; razón por la cual, conceptualmente y como análisis preliminar, la recaudación impositiva se vería distorsionada por esta nueva forma de hacer negocios (podría existir diferencia de tasa efectiva entre retención y contribuyente directo).

Sin embargo, la cuestión conflictiva se presenta en el momento de definir en qué casos la actividad de los sujetos del exterior, realizada a través de Internet, constituye un establecimiento permanente en el país en los términos de la legislación argentina.

Asimismo, más importancia tendría aun la definición de la figura de establecimiento permanente si dichos sujetos del exterior se encuentran radicados en jurisdicciones con las cuales Argentina ha suscrito convenios internacionales para evitar la doble imposición, pues, en la medida en que sus actividades no encuadren en dicho concepto, podría haber una imposibilidad jurídica y de hecho por parte del Estado fuente de gravar los beneficios obtenidos por dichos sujetos.

La legislación argentina no se ha establecido una clara definición del concepto de establecimiento permanente.

El artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al definir las alícuotas de imposición, menciona los “*establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo organizados en forma de empresa estable*” pertenecientes a sujetos del exterior.

Si bien dicho artículo no define el concepto, la reforma tributaria introducida por la Ley 25.063 incorporó una conceptualización de establecimiento estable del exterior, definiendo al mismo como la organización en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que origine para sus titulares residentes en Argentina ganancias de tercera categoría. La definición precedente incluye las construcciones, reconstrucciones, reparaciones, y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen similar al establecido por la Ley 13.512, realizados en países extranjeros.

Sin perjuicio de que la conceptualización legal fuera prevista para los sujetos residentes en el país que desarrollen actividades en el exterior a través de la titularidad de estos establecimientos, entendemos que, a falta de definición para el supuesto contrario, el cual nos ocupa, sería eventualmente aplicable dado que la ley del gravamen no realiza una marcada diferenciación en los términos utilizados en ambos supuestos.

Con esa interpretación, en definitiva, la Ley del Impuesto a las Ganancias fijaría como elementos necesarios para la existencia de un establecimiento permanente:

- 1) Que se trate de una organización;
- 2) Que conforme una empresa, y
- 3) Que sea estable o permanente.

Estos caracteres necesarios para la configuración de un establecimiento permanente implican la existencia de una dirección, una estructura estable, un patrimonio⁽²⁾ y un lugar físico con el fin de llevar a cabo una actividad comercial o de otro tipo. El establecimiento debe tener todos los elementos necesarios para desarrollar de forma autónoma una actividad, a efectos de ser considerado como un “lugar de negocios” “independiente” del principal.

En este punto cabe preguntarse: ¿es posible considerar establecimiento estable a una página web (*web site*) que corresponda a un servidor situado en Argentina?

A efectos de responder a esta cuestión resulta conveniente efectuar ciertas diferenciaciones respecto del tratamiento que se debe dar en relación con las posibles operaciones a realizar mediante el mismo. Es de-

(2) María Luisa Vives, “Principios para determinar la renta y el capital de establecimientos permanentes: su aplicación a entidades financieras y a compañías de seguros”, en *DT*, T. XIV, p. 34; Carlos Raimondi y Adolfo Atchabahian, *El impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, Editorial Depalma, p. 365; Gabriel Gotlib, “Un concepto tributario fundamental al exportar: establecimiento permanente”, en *PET* N° 138, 1997.

cir, se ha de prestar especial consideración a la conformación técnica de la página web, entendiendo que, en el supuesto de que se reúnan conjuntamente las siguientes funciones: 1) concertar ventas, 2) recibir pagos y 3) programar el envío de mercadería a través de la página, entonces estaríamos frente a un establecimiento estable, ya que la propia página web, sin perjuicio de la falta de intervención humana directa, realizaría todas las funciones propias de una organización empresarial.

De otra parte, en el supuesto de que el servidor donde se encontraran las páginas no fuera de propiedad del sujeto titular del dominio del sitio, se generaría una falta de presencia física del sujeto en el territorio; por cierto que con la ausencia de este elemento no podría configurarse un “lugar de negocios”, y el consecuente encuadre bajo el concepto de establecimiento permanente.

Siguiendo la misma línea de razonamiento, las transacciones efectuadas por páginas correspondientes a servidores ubicados en Argentina que *no* cumplan las funciones descritas (ventas, recepción de pagos y orden de envío al comprador) no presentarían las características necesarias para encuadrarlas bajo la conceptualización de establecimiento estable prescrita en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante ello, en razón de la infinidad de productos y servicios que pueden ser ofrecidos a través de la red, correspondería verificar en cada caso concreto los condicionamientos técnicos del sitio web para precisar su encuadramiento bajo los términos de establecimiento estable dispuestos por la normativa argentina.

El razonamiento en curso no puede obviar que las operaciones comerciales efectuadas a través de Internet son (por lo general) transacciones de carácter internacional y, como tales, en esta clase de operaciones no sólo operan normas de carácter nacional sino también aquellas pertenecientes al ámbito internacional (convenios internacionales) y legislaciones de los intervinientes países donde se encuentran radicados los sujetos que participen en la transacción⁽³⁾.

(3) Argentina tiene firmados 18 convenios con diferentes Estados: si bien la mayoría de estos tratados persiguen los lineamientos del Modelo de la OCDE, otros, como los firmados con Brasil y Bolivia, presentan peculiaridades.

Este precepto nos lleva a sostener que, en el supuesto de que las páginas web de propiedad de un residente extranjero, correspondientes a un servidor ubicado en Argentina, sean consideradas establecimiento estable, deberán tributar por los beneficios obtenidos por operaciones realizadas en el país y en el exterior.

B. Beneficiarios del exterior

En lo que respecta a sujetos residentes en el exterior que utilicen la red de redes para insertarse en el mercado argentino, en principio, tributarán exclusivamente por los beneficios netos de fuente argentina que obtengan de aquellas transacciones.

En el supuesto de que el dominio del sitio web se encuentre en manos de un beneficiario del exterior, es menester analizar el eventual y disímil tratamiento impositivo que tendrán las transacciones, así como su tratamiento en lo que hace al impuesto a las ganancias, en función del objeto que persigan las mismas.

En este sentido, cabe advertir que la Ley del Impuesto a las Ganancias considera como renta de fuente extranjera los ingresos por concepto de productos introducidos a Argentina por exportadores extranjeros. Es evidente que esta norma previó la no gravabilidad de importaciones efectuadas por sujetos ubicados en el país, considerando los bienes importados como de propia producción del importador, debiendo gravarse los beneficios netos que se obtengan de las ventas que se efectúen con posterioridad sobre estos productos.

El problema que hoy se observa con las transacciones realizadas a través de la web es que una gran cantidad de “importadores” van a ser consumidores; es decir, el comercio electrónico eliminará las etapas de intermediación de productos, pasando los bienes a ser vendidos en forma directa por los propios productores a consumidores radicados en cualquier parte del mundo. Por ello es de advertir que la legislación argentina no prevé la gravabilidad de este tipo de transacciones, por el contrario, la propia ley del impuesto las excluye de su objeto.

Por su parte, cuando se trata de prestación o locación de servicios, la misma ley advierte que las ganancias o beneficios obtenidos por honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior, son de fuente argentina.

En virtud de este enfoque, todo asesoramiento que encuadre en las previsiones de la ley deberá desembolsar el impuesto, y el contratante del servicio habrá de efectuar la correspondiente retención e ingreso al fisco, sobre el total del precio pagado por éste y considerando las presunciones de ganancias que la ley contempla. Como es de suponer, ante los servicios prestados por vía electrónica, existirá en cabeza del consumidor una imposibilidad material de retención –en virtud de la composición de las páginas web– sobre los pagos que éste efectúe al exterior; por ende, los ingresos al fisco se encontrarán a cargo del sujeto pagador, situación que trae dificultades evidentes en cuanto a la actividad de fiscalización por parte de la autoridad fiscal.

Por último, corresponde mencionar aquellos bienes como software, música, libros, artículos, revistas y demás productos que se descargan en forma directa desde el servidor donde se encuentran a la computadora del consumidor.

La legislación argentina no prevé tratamiento diferencial alguno por las operaciones realizadas o los productos obtenidos *on-line* u *off-line*; por ello la imposición sobre los bienes y servicios obtenidos por vía electrónica tendrá el tratamiento que hoy prevé la ley en cada caso en particular, aplicando las correspondientes exenciones cuando así corresponda o, en otros casos, empleando las presunciones que dispone la ley en materia de fuente en razón del “producto-objeto”.

No obstante, existe una inevitable diferencia entre la comercialización de bienes “tangibles” e “intangibles o servicios”. Al tratarse de un bien tangible, el envío seguirá los canales normales de ingreso al territorio argentino, e indudablemente se estará frente a una importación. En cambio, cuando se trate de bienes o servicios que puedan ser enviados por un canal virtual (vía electrónica), el concepto de importación parece debilitarse y la definición de la línea de demarcación entre fuente argentina y extranjera tiende a diluirse.

V. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como primera aproximación y tal como lo manifestara el Subgrupo de Asuntos Tributarios del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos⁽⁴⁾, las operaciones efectuadas a través de la red pueden ser clasificadas en:

“...dos clases de comercio electrónico:

a) **Indirecto:** Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier). Esta clase de comercio depende de factores externos como por ejemplo, la eficiencia de los sistemas de transporte.

b) **Directo:** Es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen ‘on-line’ (programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales”.

Respecto de la primera de las modalidades, es decir, el comercio electrónico indirecto, entendemos que, en primer término, no traerá aparejadas mayores dificultades en el ámbito del impuesto al valor agregado –sin perjuicio de las cuestiones de fiscalización–, ya que el envío por medios “convencionales” del bien objeto de la transacción conlleva en principio, implícitamente, los elementos necesarios para individualizar a los sujetos intervinientes, el lugar de disfrute del bien y los demás elementos necesarios para efectos de determinar la obligación tributaria.

Ahora, respecto de la segunda clasificación, el comercio electrónico directo, emergen los primeros cuestionamientos en lo que hace al impuesto al valor agregado.

(4) Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico y el Comercio Exterior del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

En el año 1998, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos había formado una comisión especial denominada “Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico y Comercio Exterior”. Dicho Grupo se pronunció en ciertas ocasiones al respecto, emitiendo a fines de 1999, específicamente en el caso del impuesto al valor agregado, un informe de progreso, manifestando en aquella oportunidad: “*En el caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado sea destinado a su consumo personal, nos encontramos frente a una prestación de servicio*”. Este informe tenía por finalidad establecer posturas y criterios para adaptar la legislación a la nueva tecnología, situación que en el caso nunca ocurrió.

La razón que sostiene la postura esbozada por el Grupo de Trabajo fue la dificultad que se genera para la individualización del bien transmitido, ya que los productos transferidos por vía electrónica están compuestos por *bites*.

Sin perjuicio de ello, en nuestra opinión, el uso para el envío de un medio electrónico no puede modificar la naturaleza del bien sujeto a comercialización; es decir, el bien que recibe el comprador por un medio electrónico es el mismo bien que hubiera recibido si la forma de envío hubiera sido otra, y en consecuencia debe dársele igual tratamiento.

Es importante resaltar que, a falta de normas específicas que dispongan tratamientos particulares para esta clase de transacciones, resulta prudente aplicar a toda operación realizada por esta vía el tratamiento que dispone la ley del gravamen en función del caso particular del bien objeto de la transacción.

A. Las prestaciones de servicios

La Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone en el artículo 1º, inciso b), que se encontrarán sujetas al impuesto “*Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación*”. Por su parte, el inciso e) del artículo 3º enuncia ciertos casos específicos de servicios gravados. Sin perjuicio de ello, se introdujo en la normativa fiscal, mediante la Ley 23.871, un último apartado, gene-

realizando las prestaciones, locaciones de obras y servicios, y estableciendo la gravabilidad de “*las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso*”.

Fueron unánimes las críticas de la doctrina⁽⁵⁾ respecto de este apartado, críticas que se centraban en la falta de claridad y delimitación del alcance de los términos utilizados por el legislador, con motivo de la inexistencia de definición legal de los vocablos “prestaciones o locaciones de servicios”.

La reglamentación se encargaría más tarde de sanear esa falencia, al incorporar bajo el artículo 8º la conceptualización esperada, determinando que “*las prestaciones a que se refiere el punto 21, inciso e), del artículo 3º de la ley, comprenden a todas las obligaciones de dar y/o hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir beneficios*”.

Con la mencionada normativa quedó debidamente delimitado el concepto genérico de “prestación de servicios”, estableciendo para la existencia de esta clase de prestaciones, necesariamente, el “ejercicio de una actividad”, y excluyendo de esta manera del ámbito del impuesto las puras cesiones de bienes inmateriales –tema que será abordado en el tercer apartado del presente trabajo–.

En otras palabras, todas aquellas prestaciones efectuadas por vía telemática por sujetos y respecto de sujetos establecidos en Argentina, en principio, deberán tributar el correspondiente impuesto al valor agregado. Dentro de este encuadre, podemos mencionar aquellos sitios web que tienen por finalidad efectuar subastas, percibiendo una comisión del precio

(5) Vicente Óscar Díaz, “La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado”, en *Impuestos*, XXIX, A-19; Gorosito, Alberto, “El IVA en los negocios internacionales”, en *Doctrina del Boletín de la AAEF*, 1994-1998, T. II, p. 503; Hugo E. Kaplan, “Las nuevas interpretaciones reglamentarias en el IVA”, en *Doctrina del Boletín de la AAEF*, 1994-1998, T. I, p. 313; Guillermo C. Balzarotti, “La locación de servicios en el IVA”, en *Derecho Fiscal*, T. 48, p. 129; entre otros.

pagado, y así también aquellas páginas donde el usuario debe abonar una cuota mensual para acceder a bases de datos de información que estas poseen (sitios jurídicos, informativos, etc.), y las demás páginas que tengan, en general, como finalidad prestar servicios a “navegantes”.

1. *El sujeto pasivo en la prestación de servicios*

Tal como señala Araujo Falção⁽⁶⁾,

“...la definición del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, que debe resultar de la ley, puede estar implícita en ella bajo la simple mención del hecho generador, y luego resultar identificable por medio de éste. En tal supuesto, la sujeción directa o principal se determinará por la naturaleza y necesaria atribución del hecho generador o de la relación económica subyacente en él, a determinado sujeto o a determinados sujetos. En cuanto a los sujetos pasivos indirectos, ya sea por transferencia (sucesor y responsable tributario) o por sustitución (sustituto legal tributario), sólo pueden resultar de una disposición legal expresa, en tanto que la configuración del sujeto pasivo principal o directo (contribuyente), según dijimos, puede estar implícita en la ley: el análisis del hecho generador será decisivo para su definición concreta”.

El paradigma teórico expuesto por Falção se ve reflejado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado argentina. Como bien prevé la ley en su artículo 4º, inciso e), serán sujetos pasivos del impuesto aquellos que presten servicios gravados. Es decir, la sujeción pasiva principal se encuentra directamente relacionada con el hecho generador propio del tributo, sin que se precise el concepto por el ordenamiento normativo⁽⁷⁾. Por ello debemos

(6) Amílcar Araujo Falção, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1964, p. 107, citado por Enrique Reig, *El impuesto al valor agregado*, Buenos Aires, Ed. Contabilidad Moderna, 1975, p. 243.

(7) Sobre el presente, Reig manifiesta: “no define el objeto del tributo independientemente del sujeto, sino que enlaza la definición de uno y otro y, por eso adopta una técnica legislativa a nuestro juicio defectuosa, ya que necesariamente se debe referir al sujeto, buscando definirlo para de ese modo completar la definición del objeto del gravamen” (*El impuesto al valor agregado*, ob. cit., p. 248).

entender por “sujetos”, para fines del impuesto, aquellos –ya sea persona física o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada en el país o en el exterior, o entes (establecimientos estables)– susceptibles de ejercer prestaciones de servicios gravadas⁽⁸⁾, siempre que la ley no prevea un tratamiento especial o particular⁽⁹⁾.

Es decir, en el supuesto de que una empresa radicada en el exterior realice prestaciones de servicio en Argentina a través de su página web correspondiente a un servidor ubicado en este último (p. ej., subastas), ¿deberá ser considerado sujeto, correspondiéndole tributar como sujeto pasivo principal para fines del impuesto al valor agregado?

En principio entendemos que, para los fines de la ley, no puede darse a la conformación de estos dos elementos el tratamiento de sujeto pasivo determinado por el impuesto, ya que los mismos no reúnen de por sí los elementos necesarios, es decir, se trate de una persona física o jurídica. Ahora bien, respecto de su encuadramiento bajo el concepto de establecimiento estable/permanente, en el supuesto de que las autoridades fiscales dispongan que, frente a esta particular situación, se reúnen los elementos propios de un establecimiento estable para fines del impuesto a las ganancias⁽¹⁰⁾, entendemos que se deberá utilizar similar parangón para fines del impuesto al valor agregado.

Por su parte, de confirmarse la interpretación esbozada por parte del Fisco respecto del encuadramiento de los servidores y páginas web, no se debe obviar que similar situación puede darse en el supuesto de que una sociedad radicada en Argentina abra en un servidor ubicado fuera del territorio nacional una página web, procediendo a efectuar ventas (prestaciones de servicios) a sujetos radicados en Argentina. Es decir, se plantea: ¿podrían esas ventas ser consideradas importación de servicios para fines

(8) Las actividades previstas por el artículo 3° de la ley.

(9) Como tratamiento especial o particular podemos nombrar el supuesto de las importaciones de servicios (art. 1° inc. d) de la ley) donde el prestatario se convierte, como excepción, en sujeto pasivo de la obligación fiscal.

(10) Juan P. McEwan, “Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el impuesto a las ganancias argentino”, en *Periódico Económico Tributario*, 27/03/00, p. 5, punto 4.2.

del impuesto, en cuyo caso sólo se ingresaría el impuesto en tanto el prestatario fuese un responsable inscrito?

Es evidente que la respuesta a estos cuestionamientos no puede ser generalizada para toda acción; por su parte, las autoridades fiscales deberían analizar caso por caso, estudiando los elementos configuradores del negocio, para fines de acentuar las bases en función de una clara concepción de los principios de “país de origen” y “país de destino/consumo” y su aplicación al negocio electrónico. Sin perjuicio de lo anterior, ampliaremos su análisis en los apartados siguientes.

2. *El tratamiento de las exportaciones de servicios*

Como sostiene Jeffrey Ownes, “...el comercio electrónico opaca aún más los vínculos entre el lugar de suministro, (y) el lugar donde se usa o consume el servicio...”⁽¹¹⁾.

Previo a la reforma fiscal introducida por la Ley 25.063, y con la expedición del Decreto 2633/92, se había incorporado en la normativa del impuesto, bajo el artículo 13 (posteriormente 41) del Reglamento, el concepto de “exportación de servicios”.

Al respecto, la citada norma disponía que “...en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3° de la ley, se entenderá que revisten la calidad de exportaciones, aquellas prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”.

Con posterioridad, y con miras a clarificar los conceptos vertidos en la reglamentación, la Dirección, mediante la Circular 1288 (20/5/93), expresó que para que las prestaciones de servicios

“...revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación

(11) Jeffrey Owens, “El comercio electrónico y la tributación”, en *Boletín Impositivo* N° 30, enero de 2000, pp. 1 y ss.

efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado”.

De tal forma, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta [de] que resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país...”.

Con la reforma introducida por la Ley 25.063, las operaciones que nos ocupan pasaron de ser operaciones exentas a estar excluidas del objeto del impuesto (art. 1º inc. b) del texto vigente); eliminándose, mediante Decreto 79/99, el citado artículo 41 de la reglamentación.

Sin perjuicio de las variantes normativas y el tratamiento frente al impuesto que trajo aparejados la reforma de la ley, es evidente que hoy en día subsisten y se encuentran plenamente latentes las inquietudes respecto del encuadramiento de una operación bajo el concepto de “exportación de servicio”.

La mencionada normativa se complementó con el Decreto 1082/99, para fines de que los servicios salgan del territorio nacional sin incidencia en materia de imposición a los consumos, contemplando la devolución del tributo que haya incidido en la consecución de los mismos; se incorpora a continuación del artículo 77 una nueva disposición, que plasma la verdadera figura económica que quiso reflejar el texto legal respecto de dichas operaciones, que constituyen sin lugar a dudas una exportación.

Ahora bien, en el campo de las transacciones en Argentina efectuadas a través de medios electrónicos, es de remarcar la importancia que envuelven: (1) el lugar de realización de la prestación, (2) la individualización del prestatario interviniente en la operación y su consecuente ubicación real en el mundo virtual, y (3) el objeto que persigue la transacción en relación con los fines del prestatario para determinar el lugar de explotación o utilización del servicio. Estos tres elementos son esenciales al momento de determinar las características de la prestación ofrecida a través de Internet, así como para encuadrar o no la figura bajo el concepto de exportación de servicios.

a) *El lugar de prestación del servicio debe estar dado en el territorio argentino*

En términos de la soberanía fiscal, es claro que el escenario donde se realizan las operaciones cobra suma importancia a la hora de circunscribir el campo de aplicación del impuesto, ya que el principio de territorialidad debe apoyarse, en el caso de la prestación de servicios, en uno (lugar de prestación) u otro (lugar de explotación) pilar para sustentar la competencia fiscal del Estado.

Bajo el supuesto de que tanto la página web como el servidor se encuentren radicados fuera del territorio argentino, y previendo que la prestación es realizada en forma “automática” por el software presente en el servidor, se podría conjeturar que la prestación fue realizada fuera de las fronteras del país, encontrándose esta particular operación fuera del alcance del impuesto al valor agregado. Sin perjuicio de este comentario, la falta de normativa fiscal podría generar un criterio interpretativo diferente por parte de la autoridad fiscal.

Por su parte, al respecto, el Subgrupo de Asuntos Tributarios del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos⁽¹²⁾ ha conceptualizado:

“se deberá dilucidar si el servicio es utilizado económicamente en el territorio nacional, lo cual traería aparejados los mismos inconvenientes descriptos para el Impuesto a las Ganancias. En virtud de ello, sería necesario incorporar como presunción legal que el servicio sea utilizado en el territorio nacional si la empresa prestataria es residente en el país. Caso contrario, el servicio será una exportación”.

Esta primera aproximación a la que arribó el Subgrupo de Asuntos Tributarios⁽¹³⁾ ignora la ubicación del servidor y consecuentemente de las páginas web, sosteniendo como criterio a ser tenido en cuenta a los efectos

(12) Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre el Comercio Electrónico y el Comercio Exterior del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos (1999).

(13) *Ibíd.*

de su tratamiento frente al impuesto al valor agregado el de la ubicación de la empresa prestataria. Al presente no ha habido cambio legislativo que haya reflejado el criterio expuesto por el Subgrupo, no obstante que han pasado más de diez años desde el mencionado pronunciamiento.

b) *La individualización del prestatario y su consecuente ubicación*

La falta de garantías en los sistemas que conforman la web para determinar, a ciencia cierta, la ubicación del comprador o prestatario de las operaciones es uno de los problemas que hoy aqueja a las autoridades fiscales. En particular sobre esta cuestión, la carga del problema se invierte en perjuicio del prestador del servicio, debiendo demostrar el mismo que el prestatario no es un sujeto radicado en Argentina, ya que en dicho supuesto sería difícil sostener que la explotación o utilización efectiva tiene lugar en el exterior.

c) *La determinación del objeto que persigue la transacción respecto de los fines del prestatario para determinar el lugar de explotación o utilización del servicio*

Como ya se ha expuesto, el lugar de disfrute de la prestación es el elemento primordial para aquellos Estados, como Argentina, que basan su legislación en el principio de país de destino para determinar el encuadre a otorgar a la transacción. El problema que existe al respecto es que, por lo general, al lugar de explotación se lo relaciona con el domicilio o sede económica del destinatario; es decir que, en la generalidad de los casos, al no poder ser determinado el lugar de explotación o disfrute efectivo, suele asimilárselo al domicilio o sede económica del destinatario de la prestación.

Ello, sumado a la dificultosa tarea de individualización del prestatario en las operaciones llevadas a cabo a través de la web, generará un redoblado esfuerzo sobre aquellas empresas que se encuentren radicadas en territorio argentino y que tengan por objeto prestar servicios a sujetos radicados fuera de las fronteras nacionales; debiendo ser, en cualquier caso, debidamente individualizados para fines de dar a la operación el alcance que dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. *El tratamiento de las importaciones de servicios*

En el supuesto de que las prestaciones de servicios sean realizadas en el exterior y/o desde el exterior pero la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina, se debe considerar, con respecto a la ley del impuesto, que se está frente a una “importación” de servicios, siempre que el sujeto receptor sea un responsable inscrito para fines del gravamen.

La ley, en su artículo 1º, inciso d), dispone que se encuentran dentro del objeto del impuesto “*Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º (locaciones y prestaciones de servicios), realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos impositivos y revistan la calidad de responsables inscritos*”.

De la normativa legal se desprenden tres elementos: 1) prestación de servicio en el exterior, 2) utilización o explotación efectiva en el país y 3) el receptor o prestatario debe ser un responsable inscrito para fines del gravamen.

a) *La prestación del servicio debe haber sido realizada en el exterior.* Si bien no existen reglas específicas a la fecha, es razonable afirmar que las actividades comerciales desarrolladas por páginas web que no tengan activo tangible alguno en territorio argentino sean consideradas realizadas fuera del mismo. Situación que las autoridades fiscales deberán analizar en el supuesto de que el servidor se encuentre ubicado en Argentina.

b) La utilización o explotación efectiva del servicio debe llevarse a cabo en Argentina. Al respecto, en los supuestos en que el comprador o prestatario “virtual” se encuentre radicado en el país es difícil sostener que la utilización o explotación de esa actividad no tuvo lugar en territorio argentino.

c) Los prestatarios deben ser sujetos del impuesto por otros hechos impositivos y revestir la calidad de responsables inscritos. Este último elemento será determinante para considerar a la operación sujeta al impuesto, esto es, que los prestatarios sean sujetos del impuesto, o lo que es igual, que revistan la calidad de responsables inscritos.

Por su parte, en el supuesto de configurarse estos tres elementos, cabe advertir que el responsable de la obligación tributaria, como del ingreso del gravamen, será el prestatario del servicio, debiendo liquidar e ingresar el impuesto.

Como hemos señalado, es el comprador o prestatario el deudor a título propio, siendo éste quien debe soportar el pago de la obligación; en consecuencia, la normativa fiscal dispone la posibilidad de que el monto abonado por concepto de impuesto sea computado como crédito fiscal en la declaración jurada correspondiente al período mensual inmediato siguiente al perfeccionamiento del hecho imponible. De esta manera, la sociedad extranjera, prestadora del servicio, se encuentra liberada de toda carga fiscal respecto del impuesto al valor agregado argentino.

Ahora bien, en el caso particular de las importaciones efectuadas por vía electrónica el problema de individualización del prestatario en las transacciones, a diferencia de en las exportaciones, es una cuestión que no ha sido dilucidada por la legislación vigente.

B. El tratamiento de los derechos intelectuales

Como se ha manifestado precedentemente, el comercio electrónico trae consigo no sólo una nueva herramienta de comercialización, sino también un innovador medio de distribución de determinados productos, como libros, software, música y videos.

Es decir, de manera intencional caracterizamos esta clase de comercialización de productos como un nuevo medio de distribución, ya que entendemos que la naturaleza de los productos objeto perdurará, sin perjuicio de que haya sido utilizada la vía electrónica para su envío.

Hoy en día todos aquellos bienes distribuidos por medios electrónicos podrían ser encuadrados dentro de la categoría de derechos intelectuales, más específicamente bajo los parámetros de la Ley 11.723, normativa regulatoria y protectora de las obras intelectuales⁽¹⁴⁾. Sin perjuicio de

(14) Debe entenderse por *obras intelectuales*, “*Toda expresión personal de la inteligencia que tenga individualidad, que desarrolle y exprese, en forma integral,*

esta afirmación, es menester señalar que no debe confundirse la cesión de obra con la venta de los ejemplares de la misma. Esta es la enajenación de los elementos materiales de la creación que no confiere derecho intelectual sino el solo dominio del bien tangible (CD, libro, DVD, etc.). Es una consecuencia del derecho de edición o reproducción de la obra. Dichos principios provienen de la distinción entre derecho intelectual sobre la obra y derecho de propiedad sobre la cosa que materializa la obra. Lo uno no implica ni involucra lo otro, son de naturaleza y caracteres distintos. El derecho de propiedad es perpetuo, en tanto que el intelectual es limitado en su aspecto patrimonial a la vez que perpetuo en lo moral; el derecho intelectual es inmaterial, en tanto que el de propiedad es material⁽¹⁵⁾.

Surge de la reflexión anterior que se debe diferenciar la venta o enajenación de los elementos materiales de la obra intelectual con respecto a la cesión y licencia de los derechos intelectuales del autor. Por su parte, respecto de las transacciones efectuadas a través de la web, es de advertir que la venta de soportes materiales (libros, CD, cassettes u otros soportes físicos) se desvanece, y el único soporte que subsiste se encontrará en cabeza del comprador; es decir, estamos hablando del almacenaje de la obra en la memoria RAM del ordenador del comprador.

Como ya hemos expresado, la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé como hecho generador de la obligación tributaria las transferencias de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio y las locaciones y prestaciones de servicios previstas en el artículo 3° de la ley, como así también la importación de esos bienes y servicios.

Por su parte, el artículo 3°, último párrafo, dispone: “*Cuando se trate de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso y goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o co-*

(Cont. nota 14)

el conjunto de ideas y sentimientos que sean aptos de ser hechos públicos y reproducidos”: Miguel Ángel Emery, *Propiedad intelectual*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 1999, p. 10.

(15) Isidro Satanovsky, *Derechos intelectuales*, Tomo I, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1954, p. 430.

mercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”. Complementando esta normativa, el artículo 8° del Reglamento restringe y define el encuadre del concepto de prestación de servicio contenido en la ley, disponiendo en su segundo párrafo: “*No se encuentran comprendidas [en el concepto de prestación de servicio], las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial...*”.

De la engorrosa normativa fiscal podemos extraer como primera conclusión que, con excepción de los derechos de autor de escritores y músicos, las cesiones de derechos intelectuales no se encontrarán sujetas al impuesto, con excepción de aquellas que se relacionen de forma accesoria con una prestación gravada. En definitiva, la ley argentina no ha adoptado un tratamiento igualitario para las prestaciones intelectuales que configuran obligaciones de hacer y para las cesiones de propiedad intelectual. Esta distinción no encuentra soporte alguno en la estructura teórica del impuesto⁽¹⁶⁾.

Ahora bien, sumado a la conceptualización y tratamiento previsto por la ley del gravamen sobre las licencias y cesiones de derechos intelectuales, debemos mencionar que, conforme se expresara, su gravabilidad se encontrará sujeta a la conexidad existente con prestaciones gravadas; por consiguiente, entendemos aplicables los considerandos de potestades tributarias en razón “del lugar”, manifestados en el presente trabajo, respecto de la importación y exportación de prestaciones de servicios.

(16) Cecilia Goldemberg, “Las prestaciones intelectuales ante el IVA”, en *La Información*, T. LXIV, diciembre de 1991, p. 1169.

Argentina

• *Gabriel Gotlib* • *Juan P. McEwan* • *Eduardo Luis Perelli* • *Fernando M. Vaquero*

Bolivia

• *Carola Jáuregui Cisneros*

Brasil

• *Ricardo Barretto Ferreira da Silva* • *Celso Grisi* • *Luciana Gambi* • *Júlio M. de Oliveira* • *Carolina Romanini Miguel*

Colombia

• *Carlos Felipe Aroca Lara* • *Carlos Andrés Cañón* • *Catalina Hoyos J.* • *Martín Gustavo Ibarra* • *José Andrés Romero*

Costa Rica

• *Eric Thompson Chacón*

México

• *Pedro Arias Garrido* • *Santiago Solórzano Ureta*

Panamá

• *Michelle Marie Muschett Zimmermann*

Perú

• *Alex Córdova A.*

Uruguay

• *Juan Ignacio Fraschini*

Este libro es el resultado del esfuerzo editorial emprendido desde IFA Capítulo Colombia y bajo las directrices dadas por los coordinadores del libro, con la colaboración de LEGIS y el invaluable aporte de los diferentes autores. Este texto permite hacer un análisis de derecho comparado de la temática de la tributación de los servicios, así como de las particularidades en cada uno de los países analizados.

