

MARIA CAMILA GAMEZ BARACALDO

**LA REGULACIÓN DEL IVA SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA
IMPORTACIÓN DE SERVICIOS**

(Tesis de Grado)

Bogotá D.C., Colombia 2020

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

PREGRADO EN DERECHO

Rector:	Juan Carlos Henao
Secretaria general:	Martha Hinstroza
Director Departamento de Derecho Fiscal:	Olga Lucia González Parra
Director de tesis:	Cesar Sánchez Muñoz
Presidente de la tesis:	José Manuel Castro
Jurados de tesis:	Ana Xiomaryz Caicedo Gómez
	Mario Andrés Hernández

A Dios y a mi familia.

CONTENIDO

	Pag.
INTRODUCCIÓN	8
CAPITULO I	10
EL IVA	
PLANTEAMIENTO	10
I. DEFINICIÓN DOGMÁTICA	10
II. HECHO GENERADOR	12
A. ELEMENTO OBJETIVO	
1. ASPECTO MATERIAL	12
a. BIENES	13
b. SERVICIOS	14
2. ASPECTO TEMPORAL	15
a. BIENES	16
b. SERVICIOS	17
3. ASPECTO TERRITORIAL	17
a. BIENES	17
b. SERVICIOS	18

4. ASPECTO CUANTITATIVO	19
a. BIENES	20
b. SERVICIOS	20
B. ELEMENTO SUBJETIVO	22
a. SUJETO ACTIVO	22
b. SUJETO PASIVO	22
CONCLUSIÓN	24
CAPITULO II	25
LA REGULACIÓN DEL IVA SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS EN COLOMBIA Y LA ARGENTINA	
PLANTEAMIENTO	25
I. EL COMERCIO ELECTRONICO	27
A. COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO E INDIRECTO	27
II. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN COLOMBIA	32
A. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	33
B. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL EXTERIOR CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE LLEVA A CABO EN COLOMBIA	34

C. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN COLOMBIA CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE REALICE EN EL EXTERIOR	36
III. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.	37
A. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	38
B. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL EXTERIOR CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE LLEVA A CABO EN ARGENTINA	39
C. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN ARGENTINA CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE REALICE EN EL EXTERIOR	42
CONCLUSIÓN	43
BIBLIOGRAFÍA	

“l'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique” (Lamarque, 2011)

(El impuesto en general puede definirse como un gravamen pecuniario, de carácter obligatorio, realizado bajo prerrogativas de la autoridad pública)

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo analizará el contenido y alcance del régimen impositivo en el comercio electrónico de importación de servicios, particularmente en lo que se refiere al impuesto al valor agregado IVA en un ejercicio comparativista entre Colombia y Argentina, para establecer diferencias y semejanzas entre ambas legislaciones que pueden ayudar a un posible estudio del diseño de política pública fiscal.

Lo anterior resulta importante, pues, el comercio electrónico hoy en día y dada la situación actual de confinamiento por el Covid, abarca gran variedad de servicios que son ofrecidos al público desde diversas partes del mundo ya sea por páginas web o incluso por las muy de moda Apps, lo cual refleja a su vez un gran reto para cada uno de los países en cada uno de los continentes, puesto que, ésta actividad puede ser utilizada como una ventana para evadir responsabilidades fiscales, teniendo en cuenta la existente obligación y necesidad de que los ciudadanos contribuyan con el pago de impuestos para sufragar el gasto público, ello considerando tanto la capacidad económica de cada uno de los ciudadanos así como las actividades realizadas por estos.

En ese orden de ideas, el presente trabajo de investigación busca asimismo examinar el fenómeno del comercio electrónico desde una perspectiva tributaria, es decir, busca analizar si en tales actos celebrados a través plataformas virtuales se cumple con la efectiva identificación del hecho generador y el recaudo correspondiente a éste. Para ello, se evaluarán las modalidades de negocios inmersas en el comercio electrónico de servicios, y adicionalmente se identificará el

impacto fiscal del comercio electrónico de servicios en términos de causación de tributos indirectos, en tanto a su control y a su recaudo.

CAPITULO I

EL IVA

PLANTEAMIENTO

En el presente capítulo se pretende realizar un análisis de la estructura jurídica del tributo (hecho generador) denominado Impuesto al Valor Agregado IVA y los distintos sujetos llamados por el legislador al reconocimiento y pago de éste, considerando su importancia en la tributación y fiscalización del comercio electrónico, mejor conocido como e-commerce, que será abordado en el segundo capítulo del presente trabajo de investigación.

Asimismo, respecto a la liquidación de la obligación tributaria principal se pretende analizar cada uno de los elementos que la componen y las distintas condiciones que se deben verificar al momento de la adquisición y facturación de bienes y servicios para ser considerados créditos fiscales computables contra el débito fiscal.

I. DEFINICIÓN DOGMATICA

En éste acápite se abordaran los elementos de la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado IVA. Para comenzar es importante resaltar que el tributo en su concepto más amplio es un fenómeno (Jarach, 2007) de las finanzas públicas, cuya naturaleza objetiva es de ser un recurso financiero del Estado, por lo anterior, éste tributo en un contexto global es entendido como una tasa que se calcula sobre el consumo o utilización de bienes y servicios grabados en cada uno de

los países; en otras palabras, el Impuesto al Valor Agregado IVA es “*un tributo de carácter indirecto que se establece sobre una base amplia de bienes y servicios*” el cual cubre a su vez las diferentes etapas de transformación de éstos (Corte Constitucional , 2018).

Por lo anterior, la siguiente imagen ilustrar algunas características propias de éste impuesto:



Cuadro tomado de (Penen, 2019, p. 5)

Del mismo modo, es importante mencionar que éste es un impuesto de orden nacional y que adicionalmente es considerado como un impuesto plurifásico puesto que se aplicara a cada una de las etapas del proceso económico en proporción al valor agregado del producto en cada una de éstas y a la prestación de los servicios respectivos. Asimismo, cabe aclarar que el valor agregado

es considerado como “*la diferencia entre el precio de venta del bien (X) o prestación de servicios, y los costos/gastos en que se incurre para obtener el bien (Y)*” (Penen, 2019, p. 4).

A pesar de lo anterior, como excepción a la regla general existen bienes y servicios gravados con un régimen monofásico, lo cual quiere decir que el impuesto se causara una sola vez en el proceso de producción y comercialización (Estatuto Tributario, 2019).

II. HECHO GENERADOR

A. ELEMENTO OBJETIVO

El elemento objetivo “*corresponde a la situación jurídica de una persona o sus bienes*” (Elizande, 2007, p. 417), es decir, hace referencia a los actos en sí mismos considerados sin referencia alguna a las personas que lo realizan; dentro del elemento objetivo es posible diferenciar cuatro aspectos importantes, el primero denominado material o cualitativo, el segundo espacial, el tercero temporal y finalmente el cuarto cuantitativo.

1. ASPECTO MATERIAL

El primer aspecto a analizar es el elemento material que consiste en “*el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria*” (Penen, 2019, p. 7), es decir, aquel acto que va a determinar cuál es el verbo rector y la conducta que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

En consecuencia a lo anterior, el profesor Mauricio Plazas lo define como “*el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo*” (Castañeda, 2003, p. 24), lo anterior

quiere decir que quien realice los presupuestos facticos previstos en la respectiva norma se encontrara inmerso en una relación jurídica tributaria con la administración pública. Es decir, la relación jurídica en mención “*comprende además de la obligación tributaria sustancial cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal (obligación tributaria formal)*” (Consejo de Estado, 1994), que a su vez están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales cada Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas en su territorio.

a. BIENES

En el impuesto al valor agregado IVA el elemento material hace referencia a la venta de bienes muebles corporales e inmuebles con excepción de los expresamente excluidos, la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados a la propiedad industrial, y a la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente; es por esto que, es de menester importancia analizar la clasificación de los bienes en el ámbito tributario y del concepto de venta respecto a estos.

Por lo anterior, en primera medida haremos referencia a los bienes corporales, definidos como aquellos que pueden ser percibidos por nuestros sentidos, a su vez, estos se clasifican en bienes muebles denominados como aquellos que se pueden trasladar de un lugar a otro, ya sea por cuenta propia o mediante una fuerza exterior; y en bienes inmuebles definidos del mismo modo, como aquellos que están inmovilizados desde el inicio de su existencia (Penen, 2019).

Por otro lado, encontramos los bienes incorporeales, los cuales “*constituyen derechos y son percibidos mental o intelectualmente (...)*” (Ynfante, 2009)”, a su vez se clasifican en “*derechos*

reales, definidos como aquellos que se tienen sobre una cosa sin que esté relacionada con una determinada persona y pueden ser ejercidos contra todos, tales como el dominio, herencia, usufructo, prenda e hipoteca (...) (Ynfante, 2009)” estos bienes no se encuentran gravados con el impuesto al valor agregado IVA; y finalmente los derechos personales, definidos como *“aquellos que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o por disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas, tales como los asociados con la propiedad industrial (Ynfante, 2009)”*, estos últimos si se encuentran gravados con el impuesto al valor agregado IVA.

Del mismo modo, el concepto de venta para efectos del impuesto al valor agregado IVA debe entenderse como un concepto más amplio, dado que, contiene todo acto que implique la transferencia del dominio ya sea a título gratuito u oneroso. (Estatuto Tributario, 2019, art. 421)¹

b. SERVICIOS

Respecto de los servicios, el aspecto material hace referencia a la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior (Estatuto Tributario, 2019, art. 420), con excepción de los expresamente excluidos, lo anterior hace referencia a *“toda actividad labor o trabajo prestado por*

¹ a) *Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles, que comprenden la venta o cesión de derechos asociados con la propiedad industrial, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio y a nombre de terceros. (...)*

b) *Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa. (...)*

c) *La incorporación de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, y/o procesados por quien efectúa la incorporación o transformación. (...)*

el responsable, sin que medie relación laboral con quien se contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de la denominación de ésta” (Penen, 2019, p. 40), esto quiere decir que, no se puede confundir el contrato laboral con el contrato celebrado para la prestación de un servicio gravado, puesto que, en el contrato laboral la obligación de hacer recae exclusivamente en el trabajador respecto de su correspondiente empleador, mientras que en el de prestación de servicios gravados recae la obligación de hacer en la empresa misma como persona jurídica, pues es ésta quien ha asumido la obligación de hacer como contratista.

Asimismo, es importante mencionar que es necesario que se dé la existencia de un contrato que exprese a su vez la voluntad del contratista y el contratante (Hinestrosa, 2015), pues es con base en éste que se delimitara la obligación de hacer en cabeza del contratista con exclusivo provecho del contratante, dado que de no ser así y de ser una actividad de exclusivo provecho de quien la realiza o sea del contratista no será considerado como un hecho generador del impuesto al valor agregado IVA.

2. ASPECTO TEMPORAL

El segundo aspecto es el temporal, éste hace referencia al momento de causación y por tanto de cancelación del impuesto, en éste caso se considera que el Impuesto al Valor Agregado IVA es de causación instantánea, pero dependerá de la soberanía territorial de los gobiernos la adecuada y eficiente actividad de recaudo.

Ejemplo de ello, en Colombia “*para efectos de una adecuada y eficiente administración del recudo se consagró periodos bimestrales para la presentación de las respectivas declaraciones tributarias* (Penen, 2019, p. 109)”, lo anterior quiere decir que, el legislador bajo su potestad territorial estipulo un periodo fiscal, implementando así, límites temporales para cumplir con las obligaciones sustanciales (pago) y los deberes formales (declaración) por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria.

En éste elemento se denota una obligación importante en cabeza de los sujetos pasivos, la cual dicta que para realizar un eficaz recaudo del impuesto estos como sujetos responsables, deberán presentar una declaración consolidando las operaciones realizadas durante el lapso previsto por la ley de su correspondiente país, en ciertos periodos dictados por el legislador, para así conformar la base de autoliquidación del impuesto.

a. BIENES

En lo que respecta a los bienes, el aspecto temporal está constituido por las referencias utilizadas para la definición e integración del hecho generador dictadas por el legislador, lo cual permite determinar cuando está completamente verificado éste.

En éste sentido, se alude a que la causación tendrá lugar en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega del bien, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria (Estatuto Tributario, 2019); adicionalmente se entiende que respecto a la importación de bienes, la causación del impuesto tendrá lugar en el momento de la nacionalización del bien. Para este caso, el impuesto se

liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana respectivos de cada país.

b. SERVICIOS

Asimismo, en cuanto a la prestación de servicios la causación se dará “*en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono a cuenta, la que fuere anterior*” (Estatuto Tributario, 2019, art. 429), es decir, se entenderá causado un servicio en el momento que sea realizado en su totalidad y por consiguiente se haya cancelado lo corresponde a éste, puesto que, no es factible que se cause un impuesto sin que se realice, previa o simultáneamente el hecho generador dictado por el legislador respecto del correspondiente impuesto.

3. ASPECTO TERRITORIAL

El tercer aspecto es el espacial o territorial, el cual busca establecer en donde se entiende realizado el hecho generador, ello, parte del principio de territorialidad de la ley que consiste en que las leyes dictadas en el país no obligan más allá de las fronteras previamente establecidas y reconocidas en el ámbito internacional, por tanto la causación del impuesto recaerá solamente para las operaciones realizadas en el territorio nacional.

a. BIENES

Respecto de los bienes, el aspecto territorial hace referencia al lugar en el cual se entiende realizada la venta o la importación de estos, lo que nos lleva a analizar que, “*la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este*

modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio” (Corte Constitucional, T-1157, 2000)². En suma, lo anterior quiere decir que el estado en ejercicio de su soberanía puede imponer gravámenes a todos los actos que configuren el hecho generador del impuesto al valor agregado IVA realizados tanto por nacionales como por extranjeros dentro del territorio Nacional, es decir, todas las ventas de bienes muebles, las cesiones de derechos y a las importaciones de bienes, realizadas por alguno de estos sujetos en el país estarán sujetas al impuesto al valor agregado IVA.

b. SERVICIOS

En cuanto a los servicios, es pertinente mencionar que el principio antes enunciado se encuentra dividido en *"territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede asumir jurisdicción sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tuvieron efectos sustanciales y directos dentro de él”* (Corte Constitucional, C-1189, 2000); así las cosas, para el Impuesto al Valor Agregado IVA éste último aspecto es de gran relevancia puesto que, para efectos del impuesto sobre las ventas los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio,

² C – 527/03 en la que la corte menciona que *“se entiende que el principio de territorialidad de las leyes, solo obliga dentro del territorio del respectivo Estado”*.

establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional (Estatuto Tributario, 2019).

A razón de lo anterior, por ejemplo en Colombia la Corte Constitucional en la sentencia C – 527/03 se pronunció sobre el aspecto territorial objetivo respecto del impuesto al valor agregado IVA diciendo que “*gravar la prestación de servicios en el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional en nada contraría la Constitución, porque se está ante la expresión de la potestad de configuración legislativa en la especificación del principio de territorialidad de la ley tributaria.*”, es decir, dicha actividad legislativa es el ejercicio legítimo propio de la soberanía que tiene cada estado para prescribir y aplicar normas dentro de su territorio.

4. ASPECTO CUANTITATIVO

Finalmente éste último aspecto a analizar hace referencia a “*la magnitud cuantitativa del hecho generador, entendiendo por ella la mención de los bienes materiales o inmateriales que entran a formar parte del presupuesto de hecho* (Elizande, 2007, p. 423)”, en otras palabras, éste aspecto permite cuantificar la obligación tributaria puesto que es el que analiza primero la base gravable, la cual corresponde al valor del bien mueble corporal que se vende, al valor de la cesión de derechos, al valor de los bienes importados o al valor del servicio que se presta; y en segunda medida analiza la aplicación de la tarifa que el legislador dicto para éste impuesto.

Cabe aclarar que, la base gravable no puede ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de venta o de prestación de estos correspondientemente, y es en suma sobre ésta que se calculara la tarifa en virtud de lo estipulado en la legislación de cada país.

a. BIENES

En consecuencia a lo anterior para efectos del Impuesto al Valor Agregado IVA es pertinente mencionar que los bienes se clasifican de tres formas, los primeros denominados bienes gravados, definidos como aquellos que se encuentran afectados con una tarifa general impuesta por el legislador, sin embargo, es preciso destacar que existen tarifas diferenciales aplicadas a bienes específicos; los segundos son los denominados bienes exentos, lo que quiere decir que es un bien gravado pero con una tarifa del 0%, es decir, se entiende que un bien exento no genera el pago del Impuesto al Valor Agregado IVA al momento de su venta, sin embargo el gravamen afecta en la producción de éste, por lo que aunque la tarifa del impuesto sea del 0% se debe presentar la declaración del mismo, puesto que los bienes exentos dan derecho a descontar el valor del impuesto cancelado durante la producción del bien, y como el valor generado por éste al momento final de la venta es del 0%, siempre dará un saldo a favor, del cual podrá solicitarse la devolución; finalmente los terceros son denominados como bienes excluidos del Impuesto al Valor Agregado IVA, es decir aquellos no gravados o en otras palabras que no causan impuesto, en virtud de esto se puede decir que no existe un responsable tributario, por lo que en suma, son bienes que no requieren presentar declaración, adicionalmente, los bienes excluidos no dan descuento por el valor del impuesto pagado durante la elaboración del bien, lo que quiere decir que lo que se paga en virtud de éste es tomado como mayor valor del gasto o costo del producto final y es imputable al valor final del producto.

b. SERVICIOS

Ahora bien, en cuanto a la prestación de servicios la base gravable se encuentra “*constituida por el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo todas las erogaciones complementarias en que se incurran, así se facture o convengan por separado, y aunque consideradas independientemente no se encuentren sometidos al impuesto*” (Penen, 2019, p. 22), es decir que, la base gravable se encuentra constituida por la sumatoria de todos los gastos en que incurrió el prestador de servicios para suministrarlo de manera cabal, en otras palabras es el precio que final del servicio que incluye los costos de operación y la ganancia del prestador de servicios.

En lo que respecta a la prestación de servicios, por regla general todos los servicios se encuentran gravados con una tarifa general definida por cada país, pero así como ocurre en el caso de los bienes, el legislador señaló expresamente algunos como excluidos de éste gravamen como por ejemplo el arrendamiento de bienes inmuebles cuando éste tenga como fin la utilización del bien como vivienda, o se trate de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, los servicios médicos, odontológicos y hospitalarios (Estatuto Tributario, 2019, art. 476).

Del mismo modo, se señalaron algunos servicios que no obstante cumplen con los presupuestos establecidos por la ley como hechos generadores, se les debe aplicar una tarifa del 0%, es decir, “*a diferencia de los servicios excluidos, los prestadores de servicios exentos, así también como los exportadores, son responsable del IVA y como tal deben cumplir las obligaciones tanto sustanciales como formales previstas en la ley*” (Penen, 2019, p. 60), pero el beneficio que tendrán es que los responsables - prestadores de servicios exentos, podrán solicitar el descuento de los impuestos pagados en el proceso de la prestación de su servicio y adicionalmente podrán solicitar su correspondiente devolución del saldo a favor.

B. ELEMENTO SUBJETIVO

El segundo elemento hace referencia a los sujetos, activo (Estado) y pasivo (contribuyentes), que intervienen en la relación jurídico – tributaria, adquiriendo derechos y contrayendo obligaciones.

1. SUJETO ACTIVO

En cuanto a la posición activa de la obligación tributaria le corresponde “ *a la entidad pública delegada por el Estado para tal fin, ya que ésta detenta el poder de gestión el cual comprende la potestad fiscal de inspección, fiscalización y recaudación tendientes a la adquisición y constatación de la cantidad debida a título de tributo*” (Piza, 2015, p. 266), es decir que, de manera general encontramos al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria³, pero éste a su vez es representado por la respectiva entidad legitimada para realizar el recaudo en cada país, con fundamento en la facultad que tiene el éste de crear impuestos y así obtener ingresos tributarios para cumplir con sus fines sociales.

2. SUJETO PASIVO

Asimismo, en relación con el sujeto pasivo⁴ de la obligación tributaria cabe aclarar que “*en materia de IVA potencialmente cualquier persona física o jurídica nacional o extranjera, sucesión ilíquida, sociedades de hecho, consorcios y uniones temporales, pueden ser sujetos pasivos del*

³ La obligación tributaria sustancial, se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley por el legislador (Estatuto Tributario, 2019, art. 1)

⁴ Dentro del concepto general de sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado IVA se debe identificar tres subcategorías “*los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto – también denominados obligados principales-), los obligados a realizar pagos a cuenta (obligados a retener y obligados a realizar anticipos) y los responsables*” (Piza, 2015, p. 267)

IVA y lo serán de manera efectiva en cuanto realicen la actividad considerada como hecho generador” (Piza, 2015, p. 266), es decir, que en principio toda persona natural o jurídica se encuentra sometida a la imposición del Impuesto al Valor Agregado IVA, pero dada la dificultad que surge en el momento de su recaudo, el legislador puede estipular que dicho impuesto se someta a un régimen de retención. (Estatuto Tributario, 2019, art. 437-1)

En consecuencia, son contribuyentes aquellas personas naturales o jurídicas que realicen alguno de los presupuestos facticos de la obligación sustancial, puesto que en suma son estos los que asumirán el valor equivalente al impuesto, pero no serán estos los que directamente deberán realizar los deberes materiales y formales propios de la causación del impuesto. (Estatuto Tributario, 2019)

A razón de lo anterior, se encuentran los denominados sustitutos de la obligación tributaria los cuales son tratados junto con los contribuyentes como responsables tributarios para efectos del Impuesto al Valor Agregado IVA; estos según el doctor José Manuel Castro Arango son definidos como *“aquellos obligados a pagar una obligación tributaria que ya ha nacido, que no les pertenece a ellos sino al contribuyente, y que deberán pagar en lugar de éste y antes de su vencimiento, es decir, en los términos establecidos por ley”* (Piza, 2015, p. 299), en otras palabras, estos son los encargados de efectuar los deberes formales⁵ tales como la retención del impuesto y

⁵ Uno de los deberes formales más importantes en la obligación tributaria en materia del Impuesto al Valor Agregado IVA, es el deber de expedir la factura entendida como *“el soporte de un contrato de venta o prestación de servicios, que tiene como finalidad dar respaldo a las operaciones realizadas y por consiguiente constituye el principal soporte de la contabilidad con base en el cual la DIAN como sujeto activo de la obligación, utilizara en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias”* (Piza, 2015, p. 321)

los deberes materiales como por ejemplo el pago efectivo del impuesto ante la entidad correspondiente, para así cumplir a cabalidad con la obligación tributaria.

CONCLUSIÓN

En suma, como ya se analizó anteriormente la relación jurídica tributaria en el Impuesto al Valor Agregado IVA comprende además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto principal es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales la entidad correspondiente en representación del Estado como sujeto activo debe analizar, para así, verificar al momento de la adquisición y facturación de bienes y servicios si se han constituido créditos fiscales computables contra el débito fiscal.

Por lo anterior, cabe aclarar que el análisis del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado IVA en cada país respecto de bienes y servicios es de suma importancia en el ámbito económico, tal como lo considera Martha Cordero en su artículo denominado Marco regulatorio Centroamericano para el comercio de servicios e inversiones⁶; puesto que ello, refleja una respuesta a la latente necesidad de implementar una adecuada regulación y en consecuencia fiscalización a la evolución diaria de la economía, brindando por consiguiente, elementos teóricos

⁶ *en el año 2016, las exportaciones Centroamericanas de servicios alcanzaron los 30.105 millones de dólares, representando el 0,62 % del total exportado a nivel mundial y el 22,5% de lo exportado por América Latina (Cordero, 2018)*

y prácticos que favorezcan la cultura del tributo, demostrando así que la legislación tributaria en cada país integra un marco legal acorde para gravar las operaciones del comercio electrónico.

CAPITULO II

LA REGULACIÓN DEL IVA SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS EN COLOMBIA Y LA ARGENTINA

PLANTEAMIENTO

Con la emergente situación actual de confinamiento por el Covid-19, el comercio electrónico en todo el mundo ha tenido un gran auge, la adquisición de servicios por internet ha aumentado, las personas están migrando a la virtualidad, incluso los negocios se están transformando para no perder sus ingresos; los servicios por tanto son ofrecidos al público desde diversas partes del mundo ya sea por páginas web o incluso por las muy de moda Apps, lo cual refleja a su vez un gran reto para cada uno de los países en cada uno de los continentes, pues se denota la latente necesidad de implementar una adecuada regulación tributaria al respecto.

Pero aunque el Covid-19 haya favorecido al crecimiento del comercio electrónico en términos generales, éste desde hace algunos años ha venido demandando un gigantesco reto al traducir en

estrategias y en modernización las diversas legislaciones del mundo para facilitar las operaciones y las inversiones en el futuro cercano, dado que, cerca del 25% (Caballos, 2019) del total de las compras y transacciones actualmente se realizan por medio de servicios virtuales, representados a su vez en algunas de las plataformas en línea como por ejemplo Amazon, Netflix, eBay, mercado libre, Spotify, Rappi o Alibaba.

Ahora bien, para las importaciones y las exportaciones de servicios de un país es una gran oportunidad dada la sencillez para efectuar dicha operación, puesto que, no hay limitaciones temporales ni físicas para esto, y adicionalmente existe una facilidad para los pequeños emprendedores de ingresar a un nuevo mercado competitivo, implementando y adoptando herramientas tecnológicas, con las cuales se construyen modelos asociativos de emprendimiento, en los cuales se denota nuevos métodos de interacción entre las empresas y sus clientes; dichos modelos a su vez son de suma importancia para la administración tributaria al momento de emprender su fiscalización, dado que, permiten reconocer las partes que intervienen en la operación, el lugar donde se presta el servicio y el lugar de origen de éste.

Por lo anterior, en el presente capítulo se pretende analizar la regulación del Impuesto al Valor Agregado IVA sobre el comercio electrónico de servicios en Colombia y en Argentina, haciendo hincapié en examinar como el principio de territorialidad de la ley beneficia el recaudo de éste en cada uno de los países, de acuerdo a las normas impositivas vigentes sobre dichas transacciones.

Teniendo en cuenta que en Colombia *“hoy tal industria se acerca a las 88 millones de transacciones anuales y supera los \$ 51 billones de pesos en ellas”* (Virviescas, 2018, p. 1); y en Argentina, *“de acuerdo con datos de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico, el país ocupa*

el tercer lugar en América Latina en cuanto a número de usuarios del comercio electrónico con un 8,9% del total de la población; además se encuentra en el primer lugar de consumo al registrar un gasto aproximado de 318 dólares anuales per cápita.” (Lello, 2020). Lo que demuestra a su vez, el creciente dinamismo de la economía en la región, la evolución que ha traído consigo el internet y el avance categórico que ha tenido el comercio electrónico gracias a la presente crisis del Covid-19, que finalmente ha cambiado de forma radical los hábitos de compra y adquisición de bienes y servicios.

I. EL COMERCIO ELECTRONICO

En el marco internacional el comercio electrónico es comúnmente denominado e-commerce acrónimo que hace referencia a un concepto que ha evolucionado a partir de los años 90, puesto que originalmente el término era utilizado para enmarcar solamente las transacciones mediante medios electrónicos, pero gracias al advenimiento del internet y el alcance que éste ha logrado, el mundo cibernético ha evolucionado, dando así paso al concepto de venta de bienes y servicios en la red, razón por la cual la UPF Barcelona School of Management ha manifestado que actualmente *“El e-commerce consiste en la distribución, venta, compra, marketing y suministro de información de productos o servicios a través de Internet”* (Rodríguez, 2015), en otras palabras, la definición de comercio electrónico o e-commerce actualmente es muy amplia, dado que, incluye cualquier forma de transacción de negocios, en la cual las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo de forma física.

A. COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO E INDIRECTO

Cabe aclarar que, el comercio electrónico tiende a borrar o confundir los límites nacionales de las operaciones, tales como el origen y el destino de los ingresos fruto de las transacciones internacionales, es por esto que, surge a su vez una clasificación que resulta de suma importancia para la administración tributaria al momento de emprender la fiscalización de los servicios adquiridos de manera on-line, dado que, enmarca al comercio electrónico en dos clases directo e indirecto, correspondiente a bienes tangibles e intangibles respectivamente.

Por lo anterior, respecto a los bienes tangibles estos son clasificados dentro del comercio electrónico indirecto-offline definido como *“aquel que consiste en adquirir bienes tangibles—muebles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envió postal y servicios de courier).”* (Salas, 2019), es decir, hace referencia a aquellos bienes que pueden ser percibidos físicamente por los sentidos (Código Civil, 1873), que tienen un ser real y ocupan un espacio físico; adicionalmente, ésta clasificación se enmarca en el ámbito de un comercio electrónico complejo en el cual intervienen distintas partes, dentro de las que se pueden encontrar entre otros el proveedor inicial, el vendedor que a su vez puede ser el dueño de la página web, la empresa transportadora y finalmente el comprador.

Del mismo modo, en cuanto a los bienes intangibles son clasificados como comercio electrónico directo-online, dado que consiste en *“aquel mediante el cual, el pedido, el pago y el envió de los bienes intangibles y/o servicios se producen todos de manera “on-line” (programas informáticos, servicios de información, música, películas, etc.).”* (Salas, 2019), es decir, en ésta clasificación hay una comunicación directa entre el proveedor del servicio y el comprador de éste, adicionalmente no hay intervención de terceros para la disposición del servicio adquirido.

Por lo anterior, se denota que existen diversas relaciones entre las empresas y los consumidores finales de los bienes ya sean tangibles o intangibles, puesto que, *“el dinamismo de los ecosistemas comerciales entre los actores inmersos en la demanda y la oferta promueve el uso de distintos canales, productos y servicios para incorporar soluciones y aumentar el número de transacciones comerciales, es por ello que, la implementación y adopción de herramientas tecnológicas ha generado un despertar en la exploración y desarrollo del mercado”* (Lugo, 2017, p. 77), dando así, paso a la construcción de *“modelos asociativos de emprendimiento”* (Lugo, 2017, p. 78), en los cuales surgen nuevos métodos de interacción entre las empresas y los clientes.

A razón de lo anterior, en la siguiente tabla se ilustran distintos modelos asociativos de emprendimiento en el comercio electrónico relacionados con los productos y servicios que se comercializan on-line:

TIPO DE COMERCIO ELECTRONICO	ENTORNO EMPRESARIAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	
	Business to Business (B2B) ⁷	Este tipo de comercio se da entre empresas, ya sea entre fabricantes y un mayorista o entre mayoristas y un minorista. Éste tipo de comercio puede ser abierto o

⁷ Business to Business: generalmente participan las empresas que brindan servicios a otras empresas, se trabaja mediante canales de distribución los cuales brindan soluciones tecnológicas para ayudar a vender o recaudar a través del internet. (Lugo, 2017)

DIRECTO	“de empresa a empresa”	<p>cerrado en la cadena de valor de un producto. (Lugo, 2017)</p> <p>Ejemplos: arroz Roa – Carulla.com.</p>
	Consumer to Business (C2B) “de consumidor a empresa”	<p>Éste tipo de comercio <i>“es un modelo de negocio en el que el consumidor fija las condiciones de esa transacción, el cliente propone y colabora en ese servicio o producto determinado, en lugar de hacerlo en una oferta específica”</i> (Peiro, 2019). Es decir, un consumidor puede ofertar online un valor para adquirir un bien o un servicio, y las empresas interesadas pueden aceptar o no la oferta propuesta por éste.</p>
	Peer to Peer (P2P) “de igual a igual”	<p>Éste tipo de comercio implementa una conexión que permite el intercambio de archivos entre computadores directamente, sin que medie entre ésta operación un tercero. (Amaro, 2019)</p> <p>Ejemplos: Cabify, Airbnb, Paypal o Uber.</p>

INDIRECTO	Business to Consumer (B2C) “de empresa a consumidor”	Éste tipo de comercio se lleva a cabo realizando la transacción de compra de manera electrónica y de forma interactiva. (Lugo, 2017) Ejemplos: arena.com o zara.com.
	Business to Business to Consumer (B2B2C) “de empresa a empresa a consumidor”	Éste tipo de comercio se lleva a cabo mediante la colaboración inter empresarial, “no son otra cosa que la utilización de plataformas on-line para generar transacciones comerciales entre negocios, y entre la empresa y los consumidores finales” (Bassett, 2014). Ejemplos: Apple-amazon o nike-dafiti.
	Consumer to Consumer (C2C)	Éste tipo de comercio se realiza utilizando una plataforma especializada o Marketplace, en la cual un consumidor coloca en venta un producto a otros consumidores. (Lugo, 2017)

	“de consumidor a consumidor”	Ejemplos: ebay, olx o mercado libre.
--	---	--------------------------------------

Tabla de elaboración propia con referencias de varios autores ((Bassett, 2014) (Amaro, 2019) (Lugo, 2017)).

La anterior tabla ilustra algunos de los modelos asociativos presentes hoy en el comercio electrónico del mundo, dichos modelos son de suma importancia para la administración tributaria al momento de emprender su fiscalización, dado que, permiten reconocer las partes que intervienen en la operación, el lugar donde se presta el servicio y el lugar de origen de éste.

II. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN COLOMBIA

En los últimos años Colombia ha venido desarrollando el comercio electrónico en tasas de crecimiento anual del 20% y 25% (Torres, 2020), y con ello, se prevé que para el 2021 y pese a la situación actual con el Covid-19 el país alcanzará ventas por este canal superiores a US\$26.073 millones. Asimismo, actualmente Colombia no solo es vista en el mundo como un ciber-mercado potencial en desarrollo, sino que también puede ser el “*hub de distribución e incluso fabricación de productos*” (Torres, 2020) para empresas como Alibaba quien se dedica a desarrollar el modelo asociativo Business to Business (B2B), uniendo proveedores con clientes en distintos continentes.

Ahora bien, de esta gran perspectiva futurista que cada vez se acerca más rápido a ser el día a día de la sociedad económica colombiana, ha despertado en el legislador la necesidad de implementar medidas regulatorias en el marco fiscal respecto al Impuesto al Valor Agregado IVA, es por esto que, a continuación se realizara un análisis de éste desde la óptica del comercio electrónico en cuanto a la prestación de servicios.

A. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Según Juan Esteban Sanín Gómez⁸ en su artículo Tributación de la economía digital; perspectivas desde el derecho internacional, alude a que dada la implementación de los modelos asociativos del comercio electrónico surgen principalmente dos problemas:

“1. La determinación del país que tiene la potestad de gravar las rentas provenientes de las operaciones de comercio electrónico; y 2. La cooperación fiscal internacional para el recaudo del impuesto entre países por operaciones del comercio electrónico” (Sanin, 2019, p. 237)

A razón de lo anterior, la DIAN emitió el concepto 27532 de octubre de 2017, en el cual dictó que en la prestación de servicios por regla general opera el principio de territorialidad de la ley, puesto que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 420 del Estatuto Tributario numeral c), es presupuesto del hecho generador la prestación de servicios en el territorio nacional⁹, o desde el

⁸ Abogado investigador de la universidad de los Andes, especialista en derecho tributario internacional.

⁹ Según el concepto 27532 de octubre de 2017 de la DIAN, en la prestación de servicios por regla general opera el principio de territorialidad de la ley, puesto que, lo relevante para que la prestación de servicios constituya el hecho generador previsto en el numeral c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, es que dicho servicio sea prestado dentro del territorio nacional.

exterior, con excepción de los expresamente excluidos, es decir, *“se considera que un servicio es prestado desde el exterior cuando el servicio se presta en el exterior, pero el beneficiario se encuentra en Colombia, por tanto, si el beneficiario se encuentra en el exterior sería un servicio prestado en el exterior no sujeto al Impuesto del Valor Agregado en Colombia”* (Penen, 2019), en suma, lo relevante para que la prestación de servicios constituya el hecho generador previsto en el numeral c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, es que dicho servicio sea prestado dentro del territorio nacional.

B. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL EXTERIOR CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE LLEVA A CABO EN COLOMBIA

En primera medida, cabe aclarar que el principio de territorialidad se fundamenta esencialmente en la soberanía que tiene cada estado para prescribir y aplicar normas dentro de su territorio, es por esto que el artículo 420 del Estatuto Tributario en su párrafo 2 señala las reglas que se deben aplicar en la prestación de servicios en el territorio nacional de la siguiente manera:

“1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.

2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.

b) Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.”

Dicha reglamentación es de suma importancia para realizar la actividad de fiscalización y recaudo del impuesto, por lo anterior, el legislador dictó que en el caso de ser contratados los servicios por una persona no responsable del Impuesto al Valor Agregado IVA en Colombia, el sujeto sin residencia o domicilio en el país deberá cumplir con los deberes (Sanin, 2019) formales y sustanciales de inscribirse en el RUT, recaudar, presentar la declaración de manera bimestral en el formulario denominado “*Declaración del Impuesto Sobre las Ventas (IVA) de prestadores de servicios desde el exterior*” (Resolución 051, 2018) en el cual tendrá que liquidar tal obligación a la tasa de cambio representativa del mercado de ese día y finalmente a su vez pagar lo correspondiente al Impuesto al Valor Agregado IVA que por regla general para todos los servicios es de una tarifa del 19% sobre el precio final del éste; asimismo, en virtud del artículo 437-2 los prestadores de servicios podrán acogerse voluntariamente a lo previsto en su numeral 8°, el cual dicta que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto¹⁰:

¹⁰ BlackSip en su artículo Reporte de Industria: El E-COMERCE EN COLOMBIA 2017, menciona que los canales de ventas en Colombia vienen creciendo aceleradamente dado a que, todas las industrias están generando transacciones electrónicas para lo cual se han venido creando mecanismos de pagos electrónicos en el país tal como PayU “*empresa colombiana que agrupa servicios de pagos por internet y que está posicionándose como líder en Latinoamérica con tasas de crecimiento entre el 80 y 100 % y más de 20.000 clientes*” (Diaz, 2015), dicha plataforma virtual se ha ido posesionando en el mercado generando así que la mayoría de transacciones realizadas de manera virtual se hagan mediante ésta.

a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento). b) Servicios prestados a través de plataformas digitales. c) Suministro de servicios de publicidad online.

d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia. e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles. f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

Del mismo modo, el legislador estipuló que *“para los demás servicios contratados por responsables del IVA en Colombia, se gravarán en Colombia a través del cargo revertido del IVA, para lo cual los responsables deberán actuar como agentes de retención con relación a los mismos, en éste caso la retención será del 100% del valor del impuesto”* (Penen, 2019) es decir, cuando se trate de servicios prestados desde el exterior pero contratados por responsables del Impuesto al Valor Agregado IVA en Colombia el legislador autoriza que sean estos últimos los que realicen los deberes formales y sustanciales para cumplir a cabalidad la liquidación y el pago del impuesto de manera bimestral.

C. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN COLOMBIA CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE REALICE EN EL EXTERIOR

Uno de los objetivos en el marco internacional es evitar la imposición de una doble tributación a productos y servicios, en el país de origen y destino correspondientemente, es por ello que, el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la OMC delimita las modalidades de prestación de estos en el comercio internacional, definiendo tres tipos de servicios exportados; movimiento de personas, consumo en el extranjero y suministro transfronterizo. (Santoro, 2016)

Este último denominado suministro transfronterizo es propio del comercio electrónico de prestación de servicios puesto que el contratante no debe tener negocios ni actividades en Colombia, y adicionalmente el servicio debe ser a su vez utilizado exclusivamente en el exterior, es decir, tiene que ser utilizado por empresas o personas sin negocio o actividades en el territorio nacional. En consecuencia, la exportación de servicios no será aplicada en el caso de que el beneficiario del servicio contratado sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz, o posea cualquier otro tipo de vínculo económico en el territorio nacional. (Decreto 1080, 2015).

Por lo anterior, el legislador concertó en el artículo 481 numeral c) del Estatuto Tributario, que la prestación de servicios realizada en Colombia pero cuya utilización económica se realice en otro país, se considerará como un servicio exento respecto del Impuesto al Valor Agregado IVA, en otras palabras, se consideran como una actividad contemplada en la ley como generadora del impuesto pero con una tarifa del 0%. Por consiguiente, los exportadores de estos servicios son responsables tributarios, por lo cual deben cumplir con las obligaciones formales previstas en la ley, asimismo, podrán solicitar el descuento del Impuestos al Valor Agregado IVA pagado en el proceso de prestación de su servicio y adicionalmente solicitar la correspondiente devolución del saldo a favor. (Concepto15735, 2018)

III. REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Argentina al igual que Colombia, es uno de los países de América del Sur que ha demostrado mayor interés en materia de tributación del comercio electrónico, dado que ésta se percató desde

finales del siglo pasado que en la actualidad atravesamos una era de profundos cambios tecnológicos, y todas las situaciones fruto de estos avances exigen una correlativa evolución en el mundo del derecho, por cuanto implican la creación de nuevas estrategias de recaudo.

A razón de lo anterior, a continuación se realizara un análisis del tributo en dicho país desde la óptica del comercio electrónico en cuanto a la prestación de servicios.

A. CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ARGENTINA RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En virtud del Decreto 280 de 1997 El Senado y La Cámara de Diputados de la Nación Argentina ordenó realizar la Ley N° 20.631 (T.O.) del 26 de marzo de 1997 en la cual se reguló el Impuesto al Valor Agregado IVA. De la lectura de ésta ley surge la definición de éste como *“un impuesto indirecto que tiene como principio general gravar las ventas de cosas muebles situadas en el país, las importaciones y las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en Argentina con una tarifa general del 21%.”* (Vadell, 2019) De esta forma, todo bien mueble vendido en el país y todo servicio utilizado económicamente fronteras adentro, queda en principio en el marco del tributo, que por sus características intrínsecas, es soportado por el consumidor o adquirente final.

De la anterior definición resalta el criterio denominado “país de destino” (Caldas, 2011) vinculado a su vez con el principio de territorialidad de la ley, que como bien se ha desarrollado a lo largo del presente capítulo, representa una solución en cuanto a la competencia para recaudar el Impuesto al Valor Agregado IVA en cada país, ahora bien, la determinación de la ubicación geográfica de un prestador de servicios puede resultar bastante difícil, por lo cual se debe revisar cuidadosamente el entorno empresarial y que tipo de comercio electrónico se está manejando en

cada caso, para que así, se pueda adaptar la imposición de éste sustentando la jurisdicción del país con base a un determinado nexo en el origen y en el destino de los ingresos frutos de la prestación del servicio.

B. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL EXTERIOR CUYA UTILIZACION ECONOMICA SE LLEVA A CABO EN ARGENTINA

Mediante la reforma tributaria establecida por Ley 27.430 del 29 de Diciembre de 2017 Argentina incorporó los servicios digitales en la normatividad de la ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, y definió estos como “*aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima*” (Vadell, 2019, p. 10), adicionalmente dicha ley incorporó un nuevo inciso al artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, “*para incluir como objeto la importación de servicios realizada por consumidores finales mediante plataformas digitales, y dar pie a un nuevo tratamiento tributario a estos hechos económicos.* (Vadell, 2019, p. 11)” En éste inciso se dijo que “*los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, serán gravados donde se de la explotación económica efectiva*” (Caceres, 2014, p. 11), es decir, que en caso de que los servicios digitales sean prestados por un extranjero no residente o domiciliado en Argentina, pero que la explotación económica efectiva se esté dando en el país, faculta a ésta última para realizar el recaudo efectivo del 21% sobre el total de la operación.

En consecuencia a lo anterior, se ha incluido un condicionante subjetivo para establecer la gravabilidad de la prestación de servicios en el cual se dice que “no basta que se configure el presupuesto de hecho -prestación realizada en el exterior con utilización efectiva en el país-, sino que además, como condición subjetiva concurrente, el prestatario deberá ser sujeto pasivo del impuesto por otros hechos imponibles y revestir la categoría de responsable inscrito (Ley 23349, 1986)¹¹” para que así, se pueda someterse como sujeto pasivo al pago correspondiente del impuesto en términos de ley. Lo expuesto anteriormente se puede ver ilustrado en el siguiente diagrama:

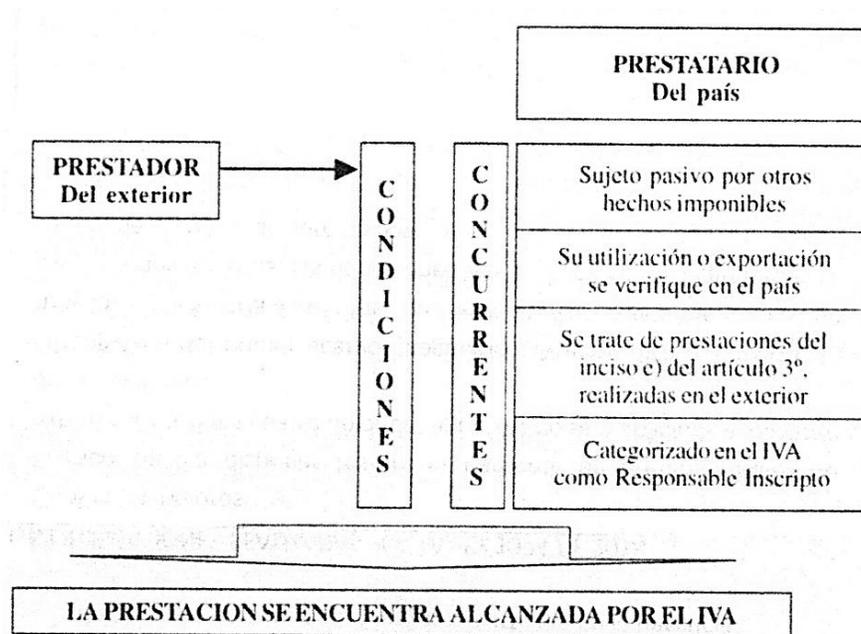


Imagen tomada de (Caceres, 2004)

¹¹ Ley del Impuesto al Valor Agregado Artículo 1: establece en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

(...)

d) las prestaciones comprendidas en el inciso e) del art 3º, 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 imponibles y revistan la calidad de responsables inscritos.

Debido a lo anterior, resulta un panorama problemático tal como lo señala María Silvana Martínez Giribone, en su artículo denominado Tratamiento Tributario Actual del Comercio Electrónico en la República Argentina, puesto que, por ejemplo cuando una persona de nacionalidad argentina adquiere un servicio con un extranjero quien no tiene ni residencia, ni domicilio en el país, dicha operación solamente será gravada en caso de que el prestatario sea responsable inscrito y responsable frente al impuesto por otros hechos imposables; ahora bien, si se analiza desde el punto de vista de los modelos asociativos empresariales como por ejemplo el modelo B2B (definido anteriormente) se denota que un *“determinado número de las transacciones realizadas por extranjeros escapan de la regulación del país. Ello por cuanto, si bien el impuesto al valor agregado, tiene su sustento en la capacidad contributiva exteriorizada en el consumidor al momento de contratar el servicio, los sujetos pasivos del impuesto son en realidad los comerciantes que los proveen.”* (Martinez, 2019, p. 92) De allí que, cuando estos últimos se encuentran fuera de la jurisdicción del país, la transacción no se encuentra gravada tal como lo denota el siguiente cuadro:

<u>TIPO</u>	<u>SUJETOS INTERVINIENTES</u>		<u>GRAVADO</u>
	<u>PRESTADOR</u>	<u>PRESTATARIO</u>	
B2B	Nacional	Nacional	Si = 21%
	Extranjero		Si = 21%

	Extranjero	Nacional responsable inscrito	No
		Nacional no responsable no inscrito	

Tabla de elaboración propia con referencias de varios autores ((Bassett, 2014) (Amaro, 2019) (Lugo, 2017)).

Debido a lo anterior, el profesor Gabriel Ballarino propone “*en primera medida tipificar la adquisición de intangibles dentro del objeto del IVA en la regulación actual, así como también, aquellas prestaciones de servicios intangibles brindadas desde páginas web de no residentes, consumidas en el país*” (Martinez, 2019, p. 95), y adicionalmente, sugiere que la solución a tal problemática es incluir como agentes de retención a las entidades financieras administradoras de tarjetas de crédito que giran los importes a los prestatarios en el exterior.

C. PRESTACIÓN DE SERVICIOS REALIZADAS EN ARGENTINA CUYA UTILIZACIÓN ECONOMICA SE REALICE EN EL EXTERIOR

En cuanto a la prestación de servicios realizadas en Argentina pero cuya utilización económica se realiza en el exterior, resta decir que bajo el criterio denominado de “país de destino” antes mencionado, la Ley del Impuesto al Valor Agregado dicta que “*no se consideran realizadas en el*

territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior” (O’Farrell, 2017) y por tanto dichas operaciones no serán objeto de constitución del impuesto en el país.

En suma, en los casos en que el servicio sea prestado en Argentina, pero explotado económicamente en el exterior (caso de exportación de servicios) no nace la obligación de pago del impuesto, de igual forma será en el caso de que el servicio sea prestado y explotado efectivamente en el exterior.

CONCLUSIÓN

Para concluir el presente trabajo de investigación y dado el análisis hecho anteriormente, en primera medida tenemos que decir que en vista de que el Covid-19 ha favorecido al crecimiento del comercio electrónico en términos generales y de que el internet se ha convertido en uno de los acompañantes de la vida diaria de cada uno de los colombianos y en general de cada persona en el mundo, la sencillez para adquirir servicios vía “on-line” se encuentra en constante evolución, puesto que, no hay limitaciones temporales ni físicas para esto, y los empresarios mediante la implementación de modelos asociativos compiten diariamente para mejorar la prestación de servicios al público en general, adicionalmente, en segunda medida es pertinente mencionar que dados los profundos cambios tecnológicos, y que todas las situaciones fruto de estos avances exigen una correlativa evolución en el mundo del derecho, dichas iniciativas de los empresarios

en cuanto a la implementación de los modelos asociativos permiten a su vez reconocer por parte de la administración tributaria a las partes que intervienen en la operación, el lugar donde se presta el servicio y el lugar de origen de éste, facilitando así la fiscalización de la operación misma.

Finalmente, como bien se explicó al Colombia tener cerca de 88 millones de transacciones anuales y que *“en 2018 se hayan registrado transacciones por US\$6.000 millones, se puede considerar que es la nación que más crecimiento registra en los últimos años y con mejores perspectivas en la región”* (Moreno, 2019), puesto que, se espera un incremento del 25% para 2021 con ventas superiores a US\$26.073 millones (Torres, 2020) pese a la situación actual con el Covid-19.

A razón de lo anterior, se considera que Colombia ha respondido adecuadamente a tal inmenso reto de regulación en materia impositiva, tanto así que académicos como Gabriel Ballarino y María Silvana Martínez proponen guiarse del modelo colombiano en cuanto a lo dispuesto en el artículo 437-2 numeral 8 del Estatuto Tributario; puesto que éste faculta a los prestadores de servicios para acogerse voluntariamente a un régimen de retención por parte de las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, en el momento del correspondiente pago o abono a las cuentas de los prestadores desde el exterior.

Lo anterior recomendación se da debido a que concluyen, que si bien cualquier servicio prestado en el país (Argentina) en principio está sujeto a la causación del impuesto en virtud del criterio “país de destino”, en la práctica, al no haberse organizado un régimen adecuado de retención o de sustitución tributaria, muchas transacciones quedan por fuera del recaudo efectivo del Impuesto al Valor Agregado IVA. (Martinez, 2019)

Asimismo, consideran que pese al esfuerzo de Argentina en presentar una regulación al respecto siguen existiendo vacíos e inquietudes sobre tal tema (Pagani, 2020), impidiendo así que pequeños emprendedores migren a plataformas virtuales para reinventar sus negocios en la presente situación del Covid-19, y adicionalmente consideran que ésta falta de claridad en la regulación conllevaría a que Argentina no sea vista como un país atractivo para la inversión de otros países potencia en el E-commerce; por tal razón, resaltan la iniciativa que ha dispuesto la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico con la implementación de una plataforma virtual para que los particulares, los emprendedores, las empresas que se encuentran en proceso de reinversión e incluso empresas extranjeras que quieran ingresar al mercado colombiano tengan una guía clara en cuanto a la regulación del comercio electrónico en el país, incluyendo lo relacionado con Impuesto al Valor Agregado IVA en Colombia.

En suma, la implementación de estrategias claras de recaudo que ha venido desarrollado Colombia le ha permitido a ésta no solo ser un foco atractivo de inversión a nivel mundial para firmas como Alibaba o Express (Torres, 2020), sino que, en palabras de Giovanni Stella Gerente General de Google Colombia y de María Fernanda Quiñones presidente ejecutiva de la Cámara de Colombiana de Comercio Electrónico se prevé que con ellas se fortalezcan los ecosistemas del comercio electrónico, impulsando así un desarrollo tecnológico y digital en todo el territorio nacional, puesto que, sin duda alguna la claridad y la educación en temas de recaudo en el área digital ayudarán a explorar con mayor tranquilidad escenarios donde tanto las ventas como los servicios online se vuelven de vital importancia para la nueva realidad nacional que ya estamos comenzando a vivir. (Quiñones, 2020)

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina:

- Amaro, L. (2019). *Peer to Peer (p2p): Qué es y Qué Ventajas Tiene*. Recuperado de <https://truust.io/es/blog/peer-peer-p2p-que-es-y-que-ventajas-tiene/>. España: Truust BY Marketpay
- Anaya Ortiz, H. (2015). *Analisis Financiero Aplicado*. 5ta ed. Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Bassett, G. (2014). *Studying the Impact of Innovation on Business and Society*. Recuperado de <https://www.briansolis.com/2014/06/disrupting-b-b-c-model/>. Londres: Ecured.
- Caballos, L. (productor). (2019). *Ventajas y Desventajas del Comercio Electrónico* (video). Perú: Comercio y Aduanas.com
- Caceres, A. (2004). *El Impuesto al Valor Agregado*. 1ra ed. Argentina: La Ley
- Caldas, M. (2011). La Exportación de Servicios en el Impuesto al Valor Agregado. Recuperado de <https://www.cronista.com/fiscal/La-exportacion-de-servicios-en-el-Impuesto-al-Valor-Agregado-20110912-0021.html> Copyright © www.cronista.com. Argentina: El Cronista.
- Castañeda Duran, J. (2003). *El Impuesto Sobre las Ventas en Colombia*. 1ra ed. Colombia: Codice L.T.D.A.

- Cordero, M. (2018). *El Comercio de Servicios en la Integración Económica Centroamericana*. Recuperado de <https://www.repositorio.cepal.org>. Argentina: Comisión Económica para América Latina
- Díaz, R. (2015). Nueva Regulación del IVA en El Comercio Electrónico. Recuperado de <https://idp.uoc.edu/>. España: Revista D'Internet Dret I Política.
- Elizande, M. (2007). *Curso de Derecho Fiscal*. Vol. 1. Pt. 14. Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Hinestrosa, F. (2015). *Tratado de las obligaciones*. 3ra ed. Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Jarach, D. (2007). *El Hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Argentina: Abeledo Perrot S.A.
- Lamarque, J., Négrin, O. & Ayrault, L. (2011). *Manuel Droit Fiscal Général*. 3ra ed. Francia: LEXIS NEXIS.
- Lello, L. (2020). *Tendencias de E-commerce para 2020 Argentina*. Recuperado de <https://www.canal-ar.com.ar/28398-Tendencias-de-e-commerce-para-2020-en-Argentina.html>. Argentina: EMAILAGE - CANAL AR
- Lugo Silva, C. (2017). *El Comercio Electrónico en Colombia, Análisis Integral y Perspectiva Regulatoria*. Recuperado de www.crcm.gov.co. Colombia: Coordinación de Relaciones Internacionales y Comunicaciones.
- Martínez Giribone, M. (2019). *Tratamiento Tributario Actual del Comercio Electrónico en la República Argentina*. Argentina: UFASTA, Facultad de Ciencias Económicas.

- Moreno, A. (Editor). (2019). *E-commerce en Colombia va por Buen Camino*. Recuperado de <https://www.dinero.com/tecnologia/articulo/asi-avanza-el-comercio-electronico-en-colombia/275169>. Colombia: Revista Dinero.
- O'Farrell, M. (2017). *El Tratamiento de la Prestación de Servicios Internacionales en el Impuesto al Valor Agregado*. Recuperado de <https://www.marval.com/publicacion/el-tratamiento-de-la-prestacion-de-servicios-internacionales-en-el-impuesto-al-valor-agregado-12957>. Argentina: Marval.
- Pagani, M. (2020). *AFIP Incrementa los Controles en Ventas por el Comercio Electronico*. Recuperado de <https://economis.com.ar/afip-incrementa-los-controles-en-ventas-por-comercio-electronico/>. Argentina: Economis
- Palomino, P. (2017). *Como Estructurar e Implementar un Canal de E-commerce para Empresas Retail*. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/350670501/Co-mo-estructurar-e-implementar-un-canal-de-e-commerce-para-empresas-de-retail>. Mexico: *BLCKSIP*
- Peiro, R. (2019). *Consumer to Business (C2B)*. recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/consumer-to-business-c2b.html>. España: Economipedia.
- Penen Lastra, M. (Editor.). (2019). *Manual Práctico de IVA y Facturación*. 9na ed. Colombia: Legis Editores S.A.
- Piza Rodríguez, J.R. (Editor.). (2015). *Análisis del Hecho Generador del IVA en el Ordenamiento Jurídico Colombiano*. Pt. 7. Colombia: Universidad Externado de Colombia.

- Quiñones, F. (2020). *Presenta Yaestoyonline.co, la Nueva Plataforma para Desarrollar el Ecommerce de las Mipymes*. Recuperado de <https://www.ccce.org.co/noticias/ccce-presenta-yaestoyonline-plataforma-desarrollar-ecommerce-de-las-mipymes/>. Colombia: Camara Colombiana de Comercio Electronico
- Rodríguez Merino, C. (2015). *¿Qué es el E-commerce o Comercio Electrónico?*. Recuperado de <https://marketingdigital.bsm.upf.edu/e-commerce-comercio-electronico/>. España: UPF Barcelona School OF Management.
- Sanin Gomez, J. (2019). *Tributación de la Economía Digital; Perspectivas desde el Derecho Internacional*. Colombia: Universidad de los Andes.
- Santoro, F. (2016). *Abecé del Regimen Tributario en la Exportacion de Servicios*. Recuperado de <https://procolombia.co/actualidad-internacional/servicios/abece-del-regimen-tributario-en-la-exportacion-de-servicios>. Colombia: PROCOLOMBIA.
- Salas, E. (1999). *Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electronico y Comercio Exterior*. Recuperado de <https://www.economia.gob.ar/download/comercio/electronico/informe2/anexo3.pdf>. Argentina: Subgrupo de Asuntos Tributarios.
- Torres, G. (2020). *El Auge del E-commerce Tras el Coronavirus*. Recuperado de <https://www.dinero.com/pais/articulo/el-auge-del-e-commerce-tras-el-coronavirus/284300>. Colombia: Revista Dinero.
- Vadell, A., & AUED, A. (2019). *La Economía Digital en el Sistema Tributario Argentino*. Recuperado de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/01/Economia-Digital-en-Argentina.pdf>. Argentina: Universidad de Buenos Aires.

- Virviescas, V. (2018). *El Panorama del Comercio Electrónico en Colombia al 2018*. Recuperado de <https://www.titamedia.com/wp-content/uploads/2018/09/e-commerce-Edicion1-titamedia.pdf>. Colombia: E-commerce.
- Virviescas, V. (2018). *Transacciones Digitales Colombia: E-commerce y Recaudo*. Recuperado de <https://www.observatorioecommerce.com.co/en-el-2017-las-transacciones-digitales-en-colombia-aumentaron-24-con-respecto-al-2016/>. Colombia: Camara Colombiana de Comercio Electronico.
- Ynfante, R. & Tovar, E. (Editores.). (2009). *Diccionario Básico Tributario*. Recuperado de http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_b.htm

Legislación:

- Congreso de Colombia. (30 de marzo de 1989). El Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. [Decreto 624 de 1989]. DO: 38.756.
- Congreso de Colombia. (26 de mayo de 2015). Decreto Único Reglamentario del Sector Cultura. [Decreto 1080 de 2015].
- Congreso de Colombia. (26 de mayo de 1873). Código Civil. [Ley 84 de 1873]. DO: 2.867.
- Dirección de Impuestos y Aduanas. DIAN. (2 de octubre de 2018). Concepto, procedimiento tributario – devolución del impuesto sobre las ventas – solicitud. [Concepto 15735].

- Dirección de Impuestos y Aduanas. DIAN. (19 de octubre de 2018). Resolución, por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas -IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior [Resolución número 000051].
- El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. (19 de agosto de 1986). Ley del impuesto al valor agregado. [Ley 23349 de 1986]. BO: 23.349.
- El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. (26 de marzo de 1997). Ley de Impuesto al Valor Agregado, Reforma del Texto Ordenado 1997. [Decreto 280 de 1997].

Jurisprudencia:

- Consejo de Estado. (20 de mayo de 1994) Referencia 5457. [MP Dr. Jaime Abella Zárate]
- Corte Constitucional. (13 de septiembre del 2000) Sentencia C-1189. [MP Dr. Carlos Gaviria Díaz]
- Corte Constitucional. (14 de noviembre del 2018) Sentencia C-117. [MP Dra. Gloria Stella Ortiz]
- Corte Constitucional. (3 de julio del 2003) Sentencia C- 527. [MP Dr. Álvaro Tafur Galvis]
- Corte Constitucional. (4 de septiembre del 2000) Sentencia T-1157. [MP Dr. Antonio Barrera Carbonell]