

EL IMPUESTO A LAS VENTAS EN LOS SERVICIOS INTERNACIONALES

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

**UNIVERSIDAD DE LA SABANA
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ D.C.
2011**

EL IMPUESTO A LAS VENTAS EN LOS SERVICIOS INTERNACIONALES

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

ENSAYO

**UNIVERSIDAD DE LA SABANA
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ D.C.
2011**

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	4
I. LOS SERVICIOS TRANSFRONTERIZOS Y LA NECESIDAD DE UNA REGLA PRINCIPAL	7
II. REGLAS DE CAUSACIÓN ADOPTADAS EN OTRAS JURISDICCIONES.....	10
i. Reglas propias a la causación del IVA <i>cross border</i> en la Comunidad Europea.	10
ii. Reglas propias a la causación del IVA <i>cross border</i> en jurisdicciones latinoamericanas.	12
iii. Reglas y principios aplicables al IVA <i>cross border</i> en organizaciones supranacionales.	13
iv. Reglas aplicables al IVA <i>cross border</i> en la Comunidad Andina de Naciones.	15
III. REGLAS RELATIVAS A LA CAUSACIÓN DEL IVA <i>CROSS BORDER</i> EN COLOMBIA.	18
i. Servicios transfronterizos prestados en Colombia por no residentes, a favor de residentes Colombianos;	18
ii. Servicios transfronterizos realizados en el exterior, por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos;.....	19
iii. Servicios transfronterizos prestados, desde el exterior por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos;.....	20
iv. Servicios prestados por residentes Colombianos, desde Colombia, a favor de no residentes en Colombia;	21
v. Servicios prestados por residentes Colombianos a favor de no residentes, fuera del territorio Colombiano.....	23
IV. CONCLUSIONES.	25
BIBLIOGRAFÍA.....	26

INTRODUCCIÓN

La importancia del comercio transfronterizo de servicios es un tema sobre el cual existe un claro consenso en la comunidad internacional de los negocios. En efecto, casi la totalidad de Estados han suscrito reglamentaciones nacionales y supranacionales en materia de prestación comercial de servicios, no sólo con el propósito de evitar distorsiones negativas en materia de desarrollo, sino también para procurar estándares de vida más elevados, plena ocupación, nuevos y crecientes volúmenes de renta real, y en últimas, la expansión de la prestación y el comercio de servicios, y de los bienes asociados a éstos¹.

De la misma forma, todos los países miembros de la Organización Mundial de Comercio (en adelante “OMC” ó “la Organización”) reconocen la importancia, cada vez mayor, de los servicios internacionales para el crecimiento y el desarrollo de la economía mundial. Al respecto, la Organización ha buscado definir un marco multilateral de principios y normas que faciliten la expansión del comercio internacional de servicios, en condiciones de transparencia y de liberalización progresiva.

También ha pretendido la OMC facilitar la participación creciente de los países en desarrollo en el comercio internacional de servicios, tanto como exportadores, como importadores de los que necesitan para su adecuado crecimiento económico.

¹ UCKMAR, Antonio. Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO). En Uckmar, Víctor (Comp.). *Cursos de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003. p 509.

En dicho marco de liberalización económica, el tema del impacto tributario del Impuesto al Valor Agregado (en adelante “IVA”) asociado a la prestación de servicios transfronterizos, es un asunto de la mayor actualidad e importancia.

Es un hecho innegable que la existencia de un sistema uniforme de IVA representaría un mecanismo de la mayor relevancia para evitar distorsiones en el comercio internacional, los diferentes Estados suelen registrar importantes diferencias, no sólo en los tipos impositivos, sino también en los elementos del tributo, sus exclusiones y sus exenciones²

Es por esta razón que la doctrina tributaria internacional, y en particular la doctrina latinoamericana, requieren acelerar su reflexión en torno al tema de la causación del IVA en los servicios transfronterizos. Es urgente concertar la búsqueda de mecanismos y alternativas regulatorias, acordadas entre los países, con el objeto de reducir o neutralizar el impacto negativo del IVA, en la prestación de los servicios internacionales, y su efecto distorsionador en el comercio internacional.

En función de lo anterior, el presente ensayo se dedica al análisis del IVA en la prestación de servicios transfronterizos, en primer lugar, desde una perspectiva internacional general, verificando brevemente las reglas que otras jurisdicciones, nacionales y supranacionales, han adoptado en materia de IVA transfronterizo, lo mismo que las regulaciones aplicables en Latinoamérica y los principios rectores aplicables al IVA transfronterizo en el seno de la OMC. Posteriormente, se analizará la regulación colombiana aplicable al tema de los servicios internacionales con

² PLAZAS VEGA, Mauricio. La territorialidad del IVA: aspectos internacionales. En Álvarez Rodríguez, Fernando (Comp.). *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006. p 98.

fundamento tanto en las normas legales y reglamentarias aplicables, como en la interpretación que de ellas han efectuado en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante "DIAN"), y el Consejo de Estado.

A manera de conclusión, se propondrá finalmente un mecanismo que reduzca el impacto negativo del IVA en la prestación de servicios internacionales desde una perspectiva latinoamericana, y que favorezca la neutralidad tributaria del IVA en relación con los servicios transfronterizos que se prestan en, hacia y desde América Latina.

I. LOS SERVICIOS TRANSFRONTERIZOS Y LA NECESIDAD DE UNA REGLA PRINCIPAL

El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la OMC (en adelante “GATS”) constituye, sin duda alguna, el esfuerzo internacional más relevante en materia de la liberalización comercial relativa a la prestación de servicios transfronterizos. El GATS, por una parte, reconoce³ el derecho de los Miembros a reglamentar el suministro de servicios en su territorio, registrando la existencia de asimetrías en cuanto al grado de desarrollo de las reglamentaciones sobre servicios en los distintos países, y por otra parte, sí establece limitaciones específicas a las facultades regulatorias de los Estados en materia del comercio de servicios transfronterizos, a la luz de los principios de la OMC.

En atención a lo anterior, el concepto de *servicios transfronterizos* y su comercio estarán determinados por la existencia de (i) la prestación de servicios desde el territorio de un Estado al territorio de cualquier otro Estado; (ii) en el territorio de un Estado a un consumidor de servicios de cualquier otro Estado; (iii) por un proveedor de servicios de un Estado mediante presencia comercial en el territorio de cualquier otro Estado; (iv) y por un proveedor de servicios de un Estado mediante la presencia de personas físicas en el territorio de cualquier otro Estado. En definitiva, la calidad de servicios transfronterizos estará sujeta al cruce de fronteras (*border crossing*) realizado por la prestación y/o el aprovechamiento del servicio⁴.

³ Ver el *Preámbulo* del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio.

⁴ Ver el *Artículo 1 párrafo 2* del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio.

Ahora bien, frente al tratamiento tributario de servicios transfronterizos, la doctrina internacional es pacífica al afirmar que el régimen de IVA exige la necesidad de definir, en primer lugar, una regla principal o fundamental de causación. Este principio es comúnmente conocido en la doctrina internacional como “*main rule*” o regla principal de causación.

En pocas palabras, la regla principal consiste en definir cuál es la legislación, que en materia de IVA, debe aplicarse en el caso de un servicio transfronterizo. El tema sustancial reside en la necesidad de evitar dobles imposiciones o sobrecostos que afecten o limiten la libre circulación de los servicios, según las disposiciones de la OMC, en la medida en que el tema regulatorio aplicable al IVA en los servicios transfronterizos fácilmente puede derivar en duplicaciones, o ineficiencias fiscales que interfieran de manera directa en la expansión y en la libre comercialización de los servicios internacionales. Las ineficiencias y duplicaciones fiscales surgen, de manera evidente, cuando una misma operación puede verse regulada por dos o más regímenes distintos en materia de IVA.

En función del fomento del comercio de servicios transfronterizos, la búsqueda de una regla principal de causación constituye una necesidad manifiesta de la comunidad internacional, que busca desde una perspectiva más económica que jurídica, la unificación de criterios frente al lugar donde se entiende prestado el servicio, y donde el mismo se entiende gravado.

Como se verá a continuación, diferentes jurisdicciones, nacionales y supranacionales, han adoptado o sugerido distintos modelos de reglas generales, mientras que otras han optado por ejercer completa soberanía sobre la tributación de los servicios que inciden en su territorio. En últimas, está claro que la estructuración de una regla general en América Latina debe ser el fruto de un esfuerzo de liberalización que busque eliminar ineficiencias fiscales y

remover las distorsiones del comercio internacional de servicios, teniendo en cuenta que un consenso al respecto implicará, forzosamente, una importante concesión de soberanía⁵.

⁵ JACKSON, John. *Sovereignty, the WTO, and changing de Fundamentals of International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

II. REGLAS DE CAUSACIÓN ADOPTADAS EN OTRAS JURISDICCIONES.

Desde una perspectiva general, la tendencia de los Estados en materia de servicios, gira alrededor de obtener el pago del impuesto atribuible a los servicios que sean prestados en su jurisdicción. Dicho criterio, que en principio pareciera sencillo, colisiona con las situaciones de conflicto que usualmente se presentan en la prestación de servicios transfronterizos, cuando las actividades de prestación tienen origen en un país, pero continúan y/o se consumen en otro, o cuando la actividad del prestador del servicio no tiene lugar en el mismo Estado en el que el usuario disfruta el servicio.

Similares dilemas encontramos en situaciones tales como el transporte internacional, donde la satisfacción de la prestación del servicio implica la utilización del territorio, espacio aéreo y mar territorial de distintas jurisdicciones, o en las que involucran la utilización del espectro electromagnético, cuando la actividad de servicio tiene lugar en frecuencias pertenecientes a dos o más Estados.

En virtud de dichos conflictos, resulta oportuno analizar el tratamiento que otras jurisdicciones, nacionales, regionales y supranacionales, le han dado al asunto de la causación del IVA en materia de servicios transfronterizos. Con seguridad, la experiencia de otros Estados y comunidades regionales aportará importantes elementos a la hora de contemplar la posibilidad de una regulación unificada en esta materia.

i. Reglas propias a la causación del IVA *cross border* en la Comunidad Europea.

La legislación europea es una de las pocas que ha adoptado una regla general para la causación del IVA en materia de prestación de servicios transfronterizos.

En efecto, la **regla general europea** predica que el servicio se entenderá prestado en el lugar sede de la actividad económica del prestador⁶, o en el lugar en que tenga abierto su establecimiento permanente para prestación del servicio en mención, o en el domicilio, o en su residencia habitual.

En perjuicio de dicha regla, la normativa europea contempla regulaciones especiales a determinados tipos de servicios, así:

- Se entiende que el lugar de prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles es el lugar donde los mismos se encuentren.
- El servicio de transporte se entiende prestado en el lugar donde se realice, y en función de las distancias recorridas. Para el transporte intracomunitario de bienes, el servicio se considera prestado en el lugar de partida.
- La normativa europea entiende que el lugar de la prestación de servicios conexos a actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento, de servicios de restaurante y *catering* y del alquiler a corto plazo de medios de transporte, tiene lugar en el territorio donde materialmente presten.
- La regulación europea establece la regla de “inversión del sujeto

⁶ Es importante anotar que la regulación europea trata al prestador del servicio como “sujeto pasivo”.

pasivo”, según la cual, algunos servicios se entenderán realizados en el lugar donde el destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica, o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación. En esa misma línea, servicios como la concesión de derechos de autor y patentes, los servicios relativos a la publicidad, asesorías en materia técnica y legal, las operaciones bancarias y financieras, y el arrendamiento de muebles corporales, se entenderán prestados en función del destinatario.

ii. Reglas propias a la causación del IVA transfronterizo en jurisdicciones latinoamericanas.

Las legislaciones latinoamericanas han tenido la tendencia de actuar de manera nacional, aun cuando algunos consensos se han logrado en el seno de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante “CAN”).

En el caso **peruano**, la prestación de servicios estará gravada sólo si el prestador se encuentra establecido en el país. Al respecto, anota la doctrina que las normas reglamentarias definen el establecimiento del prestador en función de su ubicación en territorio peruano⁷. Ahora bien, a la hora de resolver un conflicto en materia de territorialidad, la legislación peruana establece como hecho generador la utilización de los servicios; es decir que el aspecto territorial se definirá por el lugar de utilización, entendido como “aprovechamiento”.

La legislación **argentina** establece el gravamen de la prestación de aquellos servicios efectivamente realizados en el país. En caso de conflictos tales como

⁷ PLAZAS VEGA, Mauricio. La territorialidad del IVA: aspectos internacionales. En Álvarez Rodríguez, Fernando (Comp.). *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006. p 111.

la prestación de un servicio en Argentina pero con aprovechamiento en el exterior, la legislación dispone la existencia de exportación de servicios, a tarifa cero. Anota la doctrina que la legislación argentina no dice mayor cosa respecto de la importación de servicios, por lo que se consideran operaciones no sujetas al impuesto⁸.

Finalmente, la doctrina argentina advierte que el mecanismo utilizado por su legislación para prevenir la existencia de doble tributación, consiste básicamente en gravar las operaciones efectuadas en territorio argentino, y exonerar lo que se efectúa en el exterior.

En el caso uruguayo, la legislación termina por gravar la prestación de servicios realizados en el territorio nacional, por lo que atiende a un criterio material de prestación, o de imposición en el destino. Es así como los servicios prestados por personas desde el exterior hacia Uruguay, se entienden gravados por el impuesto, asegurando su recaudación a través de la inversión del sujeto pasivo, siendo el beneficiario del servicio el responsable del pago.

iii. Reglas y principios aplicables al IVA transfronterizo en organizaciones supranacionales.

Las organizaciones internacionales han puesto también su cuota en materia de reglas territoriales para el IVA transfronterizo. Vale anotar al respecto que el primer referente está constituido por las reglas y principios de la OMC, y específicamente por las disposiciones contenidas en el GATS.

De acuerdo con el GATS, la causación y tratamiento del IVA dependerán

⁸ *Ibíd.* p. 112.

teóricamente de la regulación aplicable en dos o más países, así: (i) la legislación aplicable en el país de residencia del prestador del servicio; (ii) la legislación aplicable en el país de residencia del beneficiario del servicio; y (iii) la legislación aplicable en el país donde se realiza físicamente la ejecución del servicio, cuando quiera que la prestación se haya realizado en un país o países distinto al de la residencia del prestador y la del beneficiario del servicio.

En segundo lugar, es importante establecer que el propósito de las normas y principios contenidos en el GATS es, en efecto, la reducción de los efectos de distorsión en el comercio internacional. Por “*distorsión*”, debemos entender la desviación que sufre la ecuación comercial de la neutralidad debida en las relaciones económicas entre agentes de mercado.

En función de lo anterior, el lugar que elija el respectivo Estado para considerar “*prestados*” los servicios, y en esa medida, para gravar su prestación con IVA, deberá observar los principios de Trato Nacional (en adelante “Principio TN”) y de Nación Más Favorecida (en adelante, “Principio NMF”), en el entendido que los Estados se encuentran obligados a otorgar inmediata e incondicionalmente a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Estado o de sí mismo, un trato no menos favorable que el que conceda a los servicios similares y a los proveedores de servicios similares de cualquier otro país⁹.

Otro referente importante a la hora de analizar los criterios definidos por las entidades multilaterales, corresponde a lo dispuesto por los documentos y

⁹ Ver el *Artículo II párrafo 1* del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial del Comercio.

estudios fiscales¹⁰ de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”). Los mismos afirman que la tendencia en materia regulatoria debería ser la de favorecer una regla principal de imposición, contemplando como aplicable la legislación del país del cliente o beneficiario del servicio. Así mismo, las disposiciones de la OCDE contemplan la inclusión del ya mencionado mecanismo de inversión del sujeto pasivo en situaciones excepcionales.

iv. Reglas aplicables al IVA transfronterizo en la Comunidad Andina de Naciones.

No obstante hemos mencionado que las legislaciones nacionales en Latinoamérica han optado por un tratamiento individual del IVA *cross border*, la doctrina es insistente en resaltar la importancia de las decisiones 599 y 600 de la CAN, relacionadas con el IVA y los impuestos selectivos al consumo. Vale la pena destacar que tales decisiones permiten a los Países Miembros alejarse de las disposiciones allí contenidas y en esa medida, por ahora sólo constituyen recomendaciones sin fuerza vinculante.

El propósito fundamental de ambas decisiones corresponde a la aproximación de las distintas normativas internas andinas sobre el IVA y los impuestos al consumo, procurando una regulación alrededor de la armonización tributaria del consumo en los países andinos.

En materia de conflictos de territorialidad del hecho generador, las decisiones acogen diversos criterios para ubicar el lugar de prestación del servicio.

¹⁰ OECD. *Applying VAT/GST to Cross-border Trade in Services and Intangibles* [en línea]. Comité de Asuntos fiscales, Grupo de Trabajo No. 9 de Impuestos al Consumo [ref. 28 de febrero de 2011]. Disponible en la Web: www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf

Por un lado, la Decisión 599 entiende que los servicios de carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes; y los de carácter artístico, deportivo y cultural se prestan o se utilizan en el lugar donde se realicen materialmente¹¹. Adicionalmente, acoge el criterio del destino, al establecer que los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país¹².

Es importante destacar que la Decisión 599 termina por acoger el régimen de exportación de servicios, de acuerdo con el criterio de destino ya reiterado, permitiendo al exportador aprovecharse de una tarifa cero, y exigir las correspondientes devoluciones.

No obstante la Decisión se aleja del requisito formal contenido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario colombiano y de sus normas reglamentarias, que exigen de documento escrito para que proceda la exención, y la condiciona a los siguientes requisitos a) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador; b) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador; c) que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador; y d) que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo¹³.

¹¹ Comunidad Andina de Naciones, *Decisión 599*, artículo 12.1.

¹² Comunidad Andina de Naciones, *Decisión 599*, artículo 12.2.

¹³ Comunidad Andina de Naciones, *Decisión 599*, artículo 13.

En materia de servicios de transporte de carga y pasajeros, las Decisión 599 establecen criterios claros de exoneración (tarifa cero) para el transporte internacional de carga, y para el impuesto debido por el transporte internacional aéreo de pasajeros.

Finalmente, en lo que concierne a la Decisión 600, resulta pertinente anotar que la misma dispone que deben ser sujetos pasivos de los impuestos tipo selectivo al consumo, los prestadores de los servicios gravados, o los usuarios o destinatarios del servicio, en el caso de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en el país destinatario¹⁴.

¹⁴ Comunidad Andina de Naciones, *Decisión 600*, artículo 6.

III. REGLAS RELATIVAS A LA CAUSACIÓN DEL IVA TRANSFRONTERIZO EN COLOMBIA.

A partir de las normas vigentes en la legislación tributaria colombiana, la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado han establecido diversas sub-reglas y criterios que en principio, buscan dotar de materialidad las disposiciones que abordan la territorial en las normas relevantes del IVA.

En esa medida, la mejor forma de comprender los criterios básicos de causación aplicable al IVA en los servicios transfronterizos con efecto en Colombia, o en los que participe un residente Colombiano, es analizar los casos más comunes de conflicto, que para el propósito del presente escrito se ordenarán conceptualmente en los siguientes escenarios: (i) servicios transfronterizos prestados en Colombia por no residentes, a favor de residentes Colombianos; (ii) servicios transfronterizos ejecutados en el exterior, por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos; (iii) servicios transfronterizos prestados desde el exterior por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos; (iv) servicios prestados por residentes Colombianos, desde Colombia, a favor de no residentes en Colombia; y, finalmente (v) servicios prestados por residentes colombianos fuera del territorio colombiano a favor de no residentes.

i. Servicios transfronterizos prestados en Colombia por no residentes, a favor de residentes Colombianos;

El criterio imperante de acuerdo con la legislación tributaria colombiana, para determinar dónde se entiende prestado un servicio transfronterizo, es la fijación del elemento territorial.

Al respecto, la doctrina tributaria de la DIAN ha establecido que lo que interesa al

ordenamiento jurídico para que surja el cobro del impuesto es que “(...) *el servicio se preste dentro del territorio del Estado y no aplica sobre servicios que se presten en el exterior. **Lo determinante es el lugar donde se materialice la obligación de hacer correspondiente, al menos en su inicio, aunque la realización se complete o perfeccione fuera del territorio nacional.** (...)”¹⁵(Subrayas fuera del texto original).*

En concordancia con lo anterior, el artículo 420 del Estatuto Tributario prevé, como regla general, que los servicios se entienden prestados en la sede del prestador. En esa medida, la jurisprudencia y doctrina tributarias han entendido que el elemento territorial estará determinado, en principio, por la sede del prestador del servicio¹⁶.

En función de lo dicho, si los servicios transfronterizos son prestados en o desde el territorio colombiano, en principio estarían gravados con IVA en Colombia.

ii. Servicios transfronterizos ejecutados en el exterior, por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos;

La regla de territorialidad debe ser también entendida en su aspecto negativo, considerando que la prestación del servicio que tiene lugar enteramente en el exterior, no se encuentra gravada en Colombia, con independencia de que el prestador o usuario sean residentes colombianos.

Reiterando dicha regla, la Administración de Impuestos ha establecido que los

¹⁵ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *Concepto 39256 de 2004*.

¹⁶ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *Concepto 106076 de 2001*; Consejo de Estado, sentencia del 12 de febrero de 2004. C.P. Héctor J. Romero.

servicios prestados de manera exclusiva en el exterior, no están sometidos a IVA en Colombia, en la medida en que “(P)ara el caso de la prestación de servicios, la Ley es clara al señalar el elemento espacial, el territorio nacional. Lo que aquí interesa para que surja el cobro del impuesto es que el servicio se preste dentro del territorio del Estado **y no aplica sobre servicios que se presten en el exterior** (...)”¹⁷ (Subrayas fuera del texto original).

A manera de ejemplo, la autoridad tributaria colombiana ha considerado, que la compra de un tiquete en el exterior, para un viaje que cubra rutas del exterior no genera IVA en Colombia, y establece que lo mismo sucede con aquellos tiquetes que cubren rutas con inicio y culminación en el exterior, así tengan tránsito en Colombia¹⁸.

iii. Servicios transfronterizos prestados desde el exterior por no residentes Colombianos, a favor de residentes Colombianos;

Con fundamento en lo dispuesto en la legislación vigente en materia de IVA desde 1997, la doctrina y jurisprudencia tributarias han establecido la figura de la “*ficción de territorialidad*”, en virtud de la cual, “*el legislador estableció que ciertos servicios, a pesar de ser ejecutados desde el exterior, se consideran prestados en Colombia y, por consiguiente, gravados con IVA*”¹⁹.

Dicha ficción operará ante la presencia de tres excepciones, contenidas en el artículo 420 del Estatuto Tributario, a saber: los servicios de consultoría, asesoría y auditoría, que se entienden prestados en la sede del destinatario (numeral 3 parágrafo 3 ibídem).

¹⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 81538 de 2005

¹⁸ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 87755 de 2008.

¹⁹ Consejo de Estado, sentencia del 12 de febrero de 2004. C.P. Héctor J. Romero.

Como puede anticiparse, tales excepciones establecen una salvedad al principio general de territorialidad, y tienen drásticos efectos en diversos sectores de la economía, especialmente en materia tecnológica y electrónica, donde la DIAN ha considerado que los temas relativos a la concesión de licencias de software, o el envío de información por medios electrónicos *“desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional se entienden prestados en Colombia y por lo tanto causan el impuesto sobre las ventas”*²⁰. También es importante anotar que por vía judicial, se ha entendido que dentro del concepto de asesoría quedan comprendidas las asistencias técnicas, las cuales quedan gravadas con IVA al ser prestadas en el exterior.

Para finalizar, la legislación colombiana establece que, quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, deben actuar como agentes de retención de la fuente a título del impuesto sobre las ventas, reteniendo el 100% de la obligación, lo cual constituye un método similar a la *inversión del sujeto pasivo* anteriormente reseñada en otras jurisdicciones.

iv. Servicios prestados por residentes Colombianos, desde Colombia, a favor de no residentes en Colombia;

El ordenamiento jurídico tributario en Colombia contempla la figura de la exportación de servicios, no obstante la misma constituye una excepción y no la regla. En efecto, la doctrina tributaria de la Administración de Impuestos ha establecido que *“el IVA es de naturaleza objetiva, y acorde con lo dispuesto por el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, **constituye hecho generador la***

²⁰ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 014315 de 2008.

prestación de servicios en el territorio nacional, por lo que también son objeto del impuesto los que se inician en territorio nacional pero culminan en el exterior (...)²¹ (Subrayas fuera del texto original).

Ahora bien, el artículo 481 del Estatuto Tributario entiende que el servicio se entenderá como exportado, y en esa medida, exento, cuando el mismo se preste en Colombia, pero se utilice exclusivamente el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

Adicionalmente, el Decreto 1805 de 2010 exige la satisfacción de una serie de requisitos formales, a saber: a) el contrato de prestación de servicios deberá constar por escrito y contener una cláusula en la cual se haga constar que el servicio contratado va a ser utilizado o consumido exclusivamente en el exterior ;b) el prestador del servicio o su representante legal, si se trata de una persona jurídica, deberá manifestar bajo la gravedad de juramento que el servicio fue utilizado o consumido exclusivamente en el exterior por una empresa o persona no domiciliada ni residente en Colombia; c) el contrato debe ser registrado ante el sistema de registro de contratos de exportación y; d) el exportador debe inscribirse como tal en el RUT.

Similar tratamiento reciben los servicios turísticos prestados a residentes del exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes turísticos vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo. Allí llama la atención que la particularidad de estos dos casos, únicos en la legislación colombiana aplicable al IVA, que siendo eminentemente objetiva, establece como relevante la calidad de no residente del destinatario de los servicios turísticos, para proceder con la exención.

²¹ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 87755 de 2008.

Respecto de los sujetos de la exención, es relevante anotar que la doctrina tributaria y las normas reglamentarias han establecido la improcedencia de la exención *“cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios desde Colombia”*²². En este caso, se pretende evitar la triangulación de servicios aparentemente exportados, pero que finalmente se terminan utilizando total o parcialmente en territorio colombiano.

En conclusión, los servicios prestados por residentes Colombianos, desde Colombia, a favor de no residentes en Colombia en el exterior estarán gravados con IVA salvo que se ajusten a los requisitos legales y reglamentarios de la exportación de servicios.

v. Servicios prestados por residentes Colombianos fuera del territorio Colombiano, a favor de no residentes.

Al analizar este escenario, es importante diferenciar entre la prestación de un servicio enteramente en el exterior, y la exportación de un servicio en Colombia, en la medida en que jurídica y tributariamente, ambos escenarios implican situaciones distintas.

En el primer caso, estaremos ante la ejecución de una prestación debida en forma de servicio, que tendrá inicio y destino en el exterior, y en esa medida, la doctrina tributaria ha considerado que dicha situación no está cubierta por el hecho generador del IVA en Colombia, es decir, no causa el hecho generador.

²² Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 71160 de 2010.

En el segundo caso, estamos ante una exención consagrada para aquellos servicios que, a pesar de prestarse dentro del territorio nacional en desarrollo de un contrato escrito, se utilizan exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

Al respecto, la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado ha establecido que tal disposición *“consagró una excepción a la regla de gravabilidad impositiva en materia de Impuesto sobre las Ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados dentro del territorio colombiano, por ser utilizados en el exterior, adquieren la connotación de exentos, con el derecho de recuperar el impuesto repercutido o pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para cumplir la actividad contratada, a través de la devolución de los impuestos descontables”*²³.

²³ Consejo de Estado, sentencia del 4 de marzo de 2010. C.P. William Giraldo Giraldo.

IV. CONCLUSIONES.

El presente ensayo ha buscado efectuar un análisis de las normas que a nivel nacional e internacional informan los conflictos de territorialidad en materia de IVA *cross border*, del cual se evidencia la multiplicidad de criterios que la doctrina nacional e internacional, así como la normatividad aplicable, han determinado para establecer dónde debe gravarse el servicio transfronterizo.

Sin perjuicio de todo lo descrito, consideramos que no obstante habrá criterios que informen mejor que otros la realidad económica del tributo, el ánimo de unificación tiene prevalencia a consideraciones adicionales, y encuentra su fundamento en las normas que han suscrito los Estados en materia de liberalización comercial, prohibición de subsidios, eliminación de barreras transaccionales, y compromisos con el desarrollo. En esa medida, la adopción de reglas generales al interior de los procesos de integración, constituye una herramienta importante a la hora de evitar la doble tributación, y de prescindir de ineficiencias impositivas que pueden tener efectos de distorsión en el comercio internacional de servicios.

En función de todo lo anterior, consideramos que la mejor alternativa para América Latina reside en el establecimiento de una regla principal y general de causación del IVA, que, siguiendo los criterios de la OECD, otorgue prioridad territorial al régimen legal del país destino de los servicios. No sólo constituye una regla de fácil aplicación, sino que consulta la realidad económica del tributo, desde el punto de vista del beneficiario del servicio. Dicho criterio también favorece la adecuada recuperación de los IVAs repercutidos.

Concluimos también que, en virtud de lo dicho, la regla complementaria básica que debiera acompañar el criterio sugerido es la de aplicar de manera general una exención del IVA a la exportación de servicios.

BIBLIOGRAFÍA

ARGENTINA. CONGRESO DE LA NACIÓN. *Ley No. 20631*. Disponible en: <http://www.mrtrader.com.ar/mi/IVA.htm>

CHILE. SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. *Resolución Exenta No. 002.511 de 2007*. Disponible en: www.aduana.cl

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 7 de diciembre de 2004.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 12 de febrero de 2004.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 4 de marzo de 2010.

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 056923 de 1998*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 37820 de 1999*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 106076 de 2001*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto Unificado 0003 de 2002*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 39256 de 2004*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 39256 de 2004*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 815338 de 2005*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 87755 de 2008*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 014315 de 2008*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 012680 de 2009*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Concepto 71160 de 2010*. Disponible en: www.dian.gov.co

COLOMBIA. MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES. *Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos de América y la República de Colombia*. Disponible en: http://www.sice.oas.org/TPD/AND_USA/Studies/COLResumen_s.pdf

COLOMBIA. MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES. *Tratado de Libre Comercio entre Canadá y la República de Colombia*. Disponible en: <http://www.mincomercio.gov.co/econtent/NewsDetail.asp?ID=6779>

COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. *Decisión 599 de 2004*. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/NORMATIVA/DEC/D599.HTM>

COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. *Decisión 600 de 2004*. Disponible en: <http://www.comunidadandina.org/NORMATIVA/DEC/D600.HTM>

FILIPPI, Piera. El IVA en las relaciones internacionales. En: UCKMAR, Víctor. *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

JACKSON, John. *Sovereignty, the WTO, and changing de Fundamentals of International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

OECD. *Applying VAT/GST to Cross-border Trade in Services and Intangibles* [en línea]. Comité de Asuntos fiscales, Grupo de Trabajo No. 9 de Impuestos al Consumo. Disponible en la Web: www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*. Disponible en: www.wto.org/spanish/tratop_s/...s/gatsintr_s.htm

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. El IVA internacional desde la perspectiva de sus elementos. En: UCKMAR, Víctor. *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

PLAZAS VEGA, Mauricio. *El IVA en los Servicios*. Bogotá: Temis, 1993.

TEIJEIRO, GUILLERMO O. El IVA sobre las operaciones internacionales de la Unión Europea. En: *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2002.

URUGUAY. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. *Consulta 4485 de 2005*.

Disponible en: www.kpmg.com.uy/circulares/.../CIRCULAR_Agosto2005_T2.pdf

UCKMAR, Antonio. Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO). En Uckmar, Víctor (Comp.). *Cursos de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

PLAZAS VEGA, Mauricio. La territorialidad del IVA: aspectos internacionales. En Álvarez Rodríguez, Fernando (Comp.). *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006.

UNIVERSIDAD DE LA SABANA
INSTITUTO DE POSTGRADOS-FORUM
RESUMEN ANALÍTICO DE INVESTIGACIÓN (R.A.I)

ORIENTACIONES PARA SU ELABORACION:

El Resumen Analítico de Investigación (RAI) debe ser elaborado en Excel según el siguiente formato registrando la información exigida de acuerdo a la descripción de cada variable. Debe ser revisado por el asesor(a) del proyecto. EL RAI se presenta (quemá) en el mismo CD-Room del proyecto.

No.	VARIABLES	DESCRIPCIÓN DE LA VARIABLE
1	NOMBRE DEL POSTGRADO	Especialización en Derecho Tributario
2	TÍTULO DEL PROYECTO	El impuesto a las ventas en los servicios internacionales
3	AUTOR(es)	Juan Guillermo Ruiz
4	AÑO Y MES	Diciembre de 2011
5	NOMBRE DEL ASESOR(a)	Ároca Carlos Felipe
6	DESCRIPCIÓN O ABSTRACT	<p>Se analiza el IVA en la prestación de servicios transfronterizos desde una perspectiva internacional general, verificando las reglas que otras jurisdicciones, han adoptado en materia de IVA transfronterizo. Se analiza también la regulación colombiana aplicable al tema de los servicios internacionales, desde las normas legales y reglamentarias aplicables, así como desde la interpretación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante "DIAN"), y el Consejo de Estado. Finalmente, se propone un mecanismo que reduzca el impacto negativo del IVA en la prestación de servicios internacionales desde una perspectiva latinoamericana, y que favorezca la neutralidad tributaria del IVA en relación con los servicios transfronterizos que se presten en, hacia y desde América Latina.</p> <p><i>The essay analyzes VAT on cross border services from an international perspective, verifying the rules adopted by diverse national and international jurisdictions. Colombian regulation is also analyzed from a cross-border VAT perception, determining both the applicable law, and the relevant doctrine and jurisprudence. Finally, the essay proposes a comprehensive method to reduce the negative impact of VAT in the international market of services from a Latin-American perspective.</i></p>
7	PALABRAS CLAVES	Ventas, residencia, jurisdicción, territorialidad, servicios.
8	SECTOR ECONÓMICO AL QUE PERTENECE EL PROYECTO	N/A
9	TIPO DE ESTUDIO	Ensayo
10	OBJETIVO GENERAL	N/A
11	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	N/A
12	RESUMEN GENERAL	<p>La importancia del comercio transfronterizo de servicios es un tema sobre el cual existe un claro consenso en la comunidad internacional de los negocios. En efecto, cada uno de los Estados han suscrito reglamentaciones nacionales y supranacionales en materia de prestación comercial de servicios, no sólo con el propósito de evitar distorsiones negativas en materia de desarrollo, sino también para procurar estándares de vida más elevados, plena ocupación, nuevos y crecientes volúmenes de retail, y en última, la expansión de la producción y el comercio de servicios, y de los bienes asociados a ellos.</p> <p>De la misma forma, todos los países miembros de la Organización Mundial de Comercio (en adelante "OMC" o "la Organización") reconocen la importancia, cada vez mayor, de los servicios internacionales para el crecimiento y el desarrollo de la economía mundial. Al respecto, la Organización ha buscado definir un marco multilateral de principios y normas que faciliten la expansión del comercio internacional de servicios, en condiciones de transparencia y de liberalización progresiva.</p> <p>También ha pretendido la OMC facilitar la participación creciente de los países en desarrollo en el comercio internacional de servicios, tanto como exportadores, como importadores de los que necesitan para su adecuado crecimiento económico.</p> <p>En dicho marco de liberalización económica, el tema del impacto tributario del impuesto al Valor Agregado (en adelante "IVA") asociado a la prestación de servicios transfronterizos, es un asunto de la mayor actualidad e importancia.</p> <p>Es un hecho innegable que la existencia de un sistema uniforme de IVA representaría un mecanismo de la mayor relevancia para evitar distorsiones en el comercio internacional, los diferentes Estados suelen registrar importantes diferencias, no sólo en los tipos impositivos, sino también en los elementos del tributo, sus exclusiones y sus exenciones.</p> <p>Es por esta razón que la doctrina tributaria internacional, y en particular la doctrina latinoamericana, requieren acelerar su reflexión en torno al tema de la causalidad del IVA en los servicios transfronterizos. Es urgente conciliar la búsqueda de mecanismos y alternativas regulatorias, acordadas entre los países, con el objetivo de reducir y neutralizar el impacto negativo del IVA, en la prestación de los servicios internacionales, y a efecto desincentivador en el comercio internacional.</p> <p>En función de lo anterior, el ensayo se dedica al análisis del IVA en la prestación de servicios transfronterizos, en primer lugar, desde una perspectiva internacional general, verificando brevemente las reglas que otras jurisdicciones, nacionales y supranacionales, han adoptado en materia de IVA transfronterizo, lo mismo que las regulaciones aplicables en Latinoamérica y los principios rectores aplicables al IVA transfronterizo en el seno de la OMC. Posteriormente, se analizará la regulación colombiana aplicable al tema de los servicios internacionales con fundamento tanto en las normas legales y reglamentarias aplicables, como en la interpretación que se les ha efectuado en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante "DIAN"), y el Consejo de Estado.</p> <p>A manera de conclusión, se propone finalmente un mecanismo que reduzca el impacto negativo del IVA en la prestación de servicios internacionales desde una perspectiva latinoamericana, y que favorezca la neutralidad tributaria del IVA en relación con los servicios transfronterizos que se presten en, hacia y desde América Latina.</p>
13	CONCLUSIONES.	<p>El presente ensayo ha buscado efectuar un análisis de las normas que a nivel nacional e internacional informan los conflictos de territorialidad en materia de IVA cross border, del cual se evidencian la multiplicidad de criterios que la doctrina nacional e internacional, así como la normalidad aplicable, han determinado para establecer dónde debe gravarse el servicio transfronterizo.</p> <p>Sin perjuicio de todo lo descrito, consideramos que no obstante habrá criterios que informen mejor que otros la realidad económica del tributo, el ánimo de unificación tiene prevalencia a consideraciones adicionales, y encuentra su fundamento en las normas que han suscrito los Estados en materia de liberalización comercial, prohibición de subsidios, eliminación de barreras transaccionales, y compromisos con el desarrollo. En esa medida, la adopción de reglas generales al interior de los procesos de integración, constituye una herramienta importante a la hora de evitar la doble tributación, y de prescindir de ineficiencias impositivas que pueden tener efectos de distorsión en el comercio internacional de servicios.</p> <p>En función de todo lo anterior, consideramos que la mejor alternativa para América Latina reside en el establecimiento de una regla principal y general de causalidad del IVA, que, siguiendo los criterios de la OECD, otorgue prioridad territorial al régimen legal del país destino de los servicios. No sólo constituye una regla de fácil aplicación, sino que consulta la realidad económica del tributo, desde el punto de vista del beneficiario del servicio. Dicho criterio también favorece la adecuada recuperación de los IVAs repercutidos.</p> <p>Concluimos también que, en virtud de lo dicho, la regla complementaria básica que debiera acompañar el criterio sugerido es la de aplicar de manera general una exención del IVA a la exportación de servicios.</p>
14	FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	<p>ARGENTINA. CONGRESO DE LA NACION. Ley No. 20631. Disponible en: http://www.mtrader.com.ar/IVA.htm</p> <p>CHILE. SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. Resolución Exenta No. 002 511 de 2007. Disponible en: www.aduana.cl</p> <p>COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 18 de diciembre de 2004.</p> <p>COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 17 de febrero de 2004.</p> <p>COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 4 de marzo de 2010.</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 054923 de 1998. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 37820 de 1999. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 104879 de 2001. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto Unificado 0033 de 2002. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 24256 de 2004. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 014338 de 2005. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 07916 de 2008. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 014319 de 2008. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 015048 de 2009. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 17140 de 2010. Disponible en: www.dian.gov.co</p> <p>COLOMBIA. MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES. Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos de América y la República de Colombia. Disponible en: http://www.sobanco.org/TORNO_LICIA/ANEXO/COLOMBIA_mre.pdf</p> <p>COLOMBIA. MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES. Tratado de Libre Comercio entre Canadá y la República de Colombia. Disponible en: http://www.mercosur.gov.co/comerciointernacional/COLO-1799</p> <p>COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. Decisión 59 de 2004. Disponible en: http://www.comunidadandina.org/NORMATIVAS/DC599/HTML</p> <p>COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. Decisión 169 de 2004. Disponible en: http://www.comunidadandina.org/NORMATIVAS/DC169/HTML</p> <p>HUPPI, Pasi. El IVA en los negocios internacionales. En: UCMAR. Víctor. Curso de derecho tributario internacional. Bogotá: Temis, 2003.</p> <p>JACKSON, John. Sovereignty, the WTO, and changing of Fundamentals of International Law. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.</p> <p>OECD. Applying VAT to Cross-border Trade in Services and Intangible (en línea). Comité de Asesoría Fiscal. Grupo de Trabajo de IVA Impuestos al Consumo. Disponible en la Web: http://www.oecd.org/dataoecd/11/19/378228.pdf</p> <p>ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO. Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. Disponible en: www.wto.org/english/whatis/tif_agreement.htm</p> <p>PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. El IVA internacional desde la perspectiva de sus elementos. En: UCMAR. Víctor. Curso de derecho tributario internacional. Bogotá: Temis, 2003.</p> <p>PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. El IVA en los Servicios. Bogotá: Temis, 1999.</p> <p>TEJERRO, GUILLERMO S. El IVA sobre los servicios internacionales de la Unión Europea. En: Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. Buenos Aires: La Ley, 2002.</p> <p>URUGUAY. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA. Consulta 4485 de 2005. Disponible en: www.lcpm.com.uy/consultas/ICIRCULAR_Agosto2005_72.pdf</p> <p>UCMAR. Aspecto Fiscal de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/OTC). En línea. Víctor (Comp.). Curso de Derecho Tributario Internacional. Bogotá: Temis, 2003.</p> <p>PLAZAS VEGA, Mauricio. La sostenibilidad del IVA: aspectos internacionales. En: Alvarez Rodríguez, Fernando (Comp.). Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá: Universidad del Rosario, 2006.</p>

Vo Bo Asesor y Coordinador de Investigación:

CRISANTO QUIROGA OTALORA