



Universidad Internacional de La Rioja

Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional

**Análisis Comparado del Tratamiento Fiscal
del Software as a Services (SaaS) en Perú y
Colombia**

Trabajo fin de estudio presentado por:	KAREN VANESSA DÁVILA NEYRA
Tipo de trabajo:	TRABAJO FINAL DE MÁSTER
Director/a:	CARLOS FERNANDO OAXACA GARCIA
Fecha:	20.09.2023

Resumen

Con la aparición del internet, la economía se transformó en lo que ahora conocemos como economía digital, dentro de esta nueva realidad aparecen negocios basados en el internet es ahí donde se encuentra la computación en la nube, propiamente, los Software as a Services o conocido por sus siglas como SaaS.

Es la identificación de la naturaleza jurídica de la prestación del SaaS motivo del presente trabajo en vista que su tratamiento fiscal no es uniforme, de tal forma que actualmente es uno de los desafíos que enfrentan los estados cuando deciden aplicar el tratamiento tributario respectivo.

Asimismo, en el presente trabajo vamos a exponer y analizar cada una de las figuras jurídicas por las que podría tributar el SaaS para los ordenamientos jurídicos de Colombia y Perú, para ello, tomaremos como fuentes de apoyo lo provisto mediante el Modelo OCDE, con énfasis analizaremos la propuesta de España, así como también revisaremos lo que se ha desarrollado en el marco del Modelo ONU.

Palabras clave: cánones, beneficios empresariales, software, Software como Servicio, computación en la nube, servicio digital, servicio técnico.

Abstract

With the arrival of the Internet, the economy was transformed into what we know as the digital economy. In this new world have emerged businesses based on the Internet. This is where cloud computing is found, technically “Software as a Services” or known as by its acronym “SaaS”.

The identification of the legal concept of the SaaS is the justification for this work given that its tax treatment is not uniform. Its tax treatment is currently one of the challenges that many states face when dealing with this kind of service.

In this context, we are going to expose and analyze each one of the legal concepts that are designed to tax the SaaS in the legal systems of Colombia and Peru. For this purpose, we will take different academic sources to analyze the treatment applied by the OECD Model, with emphasis on the proposal of the state of Spain. Likewise, we will review what has been developed within the framework of the Model UN.

Keywords: royalties, business profits, software, software as a service, cloud computing, digital services, technical services.

Índice de contenidos

1. Introducción	7
1.1. Justificación del tema elegido.....	9
1.2. Problema y finalidad del trabajo.....	10
1.3. Objetivos	10
2. Marco teórico y desarrollo.....	11
2.1. El fenómeno de la economía digital y la problemática en su regulación.....	11
2.2. Computación en la nube.....	19
2.3. Problemática fiscal de la nube	22
2.4. Nociones tributarias del SaaS conforme al Modelo OCDE: Caso España	25
2.5. Nociones tributarias del SaaS conforme al Modelo ONU.....	33
2.6. Nociones tributarias del SaaS en Colombia	36
2.6.1. La naturaleza jurídica tributaria de los SaaS en Colombia	36
2.7. Nociones tributarias del SaaS en Perú.....	43
2.7.1. Descripción de los supuestos de hecho gravado según la Legislación Peruana	43
2.7.2. Distinción entre los conceptos de (i) servicios, (ii) trabajo, (iii) servicios digitales y (iv) asistencia técnica.....	46
2.7.2.1. Los servicios en la LIR	46
2.7.2.2. El trabajo en la LIR.....	46
2.7.2.3. Servicios digitales en la LIR.....	46
2.7.2.4. Los intangibles en la LIR	49
2.8. Elementos jurídicos comparados por la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición	50
2.8.1. Servicio de computación en la nube brindado por una empresa colombiana (NYUBIXCO) a favor de una empresa domiciliada en Perú	51

2.8.2. Servicio de Servicio de computación en la nube brindado por una empresa española (NYUBIXES) a favor de una empresa domiciliada en Perú	52
2.8.3. Servicio de Servicio de computación en la nube brindado por una empresa española (NYUBIXES) a favor de una empresa domiciliada en Colombia.....	53
3. Conclusiones.....	54
4. Recomendaciones	56
Referencias bibliográficas.....	58
Listado de abreviaturas	62

Índice de figuras

Figura 1. “Línea de tiempo OCDE-economía digital” (Elaboración propia).....	15
Figura 2. “Modelos de servicios Cloud Computing” (Elaboración propia)	21
Figura 3. “Modelos de pago por software conforme a la OCDE” (Elaboración propia).....	28

1. Introducción

El mundo globalizado ha traído consigo varios cambios para la sociedad internacional. En el ámbito económico, la globalización ha significado que las actividades económicas sean realizadas utilizando- en muchos casos- el entorno digital, lo que significa que muchas transacciones han dejado de lado el realizarse en un entorno físico donde prime la base fija, visible o conocible del negocio.

Por ello, con la digitalización de la economía el entorno donde se transan las distintas operaciones ya no es más uno físico, sino que el mismo se realiza en un ecosistema virtual el cual hace uso de las TIC (Tecnología de la Información y Comunicación) para su ejecución; es decir, medios que conectados al internet permiten que las transacciones sean llevadas a cabo de manera más eficiente y rápida posible en cualquier parte del mundo sin, a veces, distinguirse el lugar de prestación del servicio.

Con la aparición de las TIC, la forma en que se transan las actividades económicas ha sido motivo de cuestionamiento sobre el tratamiento fiscal aplicable. Tan así que, en algunas jurisdicciones ha surgido la necesidad de replantear su tratamiento fiscal.

Dichas modificaciones y adaptaciones fiscales parten de la premisa de que los servicios que se enmarcan en un entorno digital no son fácilmente identificados, ni detectados; y, por tanto, la potestad tributaria en cuanto a la actividad económica resulta difícil de determinar, con mayor énfasis en el caso de los estados importadores de tecnología.

En vista de dicha realidad, los estados han tenido dificultades para regular las actividades económicas propias del fenómeno digital que sean realizadas dentro de su territorio y, por tanto, sujetas a su potestad de hacerlas tributar. El que dichas actividades sean ejecutadas en ausencia de una presencia física palpable hace que se dificulte el identificar dónde se encuentra efectivamente el proveedor de estos servicios o bienes.

En dicho contexto, es que surge la interrogante en cuanto a si el tratamiento tributario de las actividades económicas realizadas mediante el entorno digital está claramente definido para que los estados puedan ejercer su potestad tributaria o es que se requiere de un insumo adicional para tener la certeza de gravar dichas actividades.

Asimismo, y lo que es motivo del presente trabajo, es que al ser nuevos modelos de negocio el tratamiento jurídico tampoco es del todo claro, en la medida que la naturaleza jurídica de la transacción pueda no ser tratada bajo un solo concepto.

En el marco de las actividades realizadas fundamentalmente mediante el entorno digital, nos encontramos ante aquellas transacciones que son realizadas mediante herramientas computacionales a través de la nube conocidas por sus siglas en inglés como “cloud computing”.

Dentro del cloud computing identificamos el modelo de negocio llamado como software como servicio o también conocido- de forma abreviada- como SaaS (por su nomenclatura en inglés: Software as a Services). Es de destacar que para su ejecución el uso de un software (programa) que utiliza un medio primordialmente automatizado y que se desarrolla casi de forma automática.

Con el devenir del desarrollo tecnológico en las diversas actividades económicas, la regulación de los SaaS ha devenido en nuevas problemáticas para los estados en cuanto a su tributación en la medida que para su ejecución utilizan tecnología muy compleja lo que genera inconvenientes en cuanto a determinar la naturaleza por la cual tributarían y establecer dónde se habría generado la operación

Ahora bien, otra interrogante es si el Estado cuenta con la regulación suficiente que logre que dichos servicios tributen en su territorio, en su defecto, resulta esencial que se identifique los mecanismos legales existentes para lograr la tributación de los SaaS discusión que va de la mano con otro aspecto fundamental y es que si bien los estados se ven enfrentados a regular dichas actividades, no es menos cierto que las mismas no deben desincentivarlas, sino más bien buscar su promoción y desarrollo.

Por dicha razón, el presente trabajo tiene como finalidad realizar un análisis comparado de la tributación en dos países de la región latinoamericana nos referimos a Colombia y Perú a fin de identificar el tratamiento tributario existente y aplicable.

Asimismo, mediante el presente trabajo expondremos la problemática en cuanto a su definición, así como el impacto de determinar la localización de las actividades del SaaS para lo cual recurrimos tanto al análisis de la situación actual de ambos países como también lo

que viene sucediendo en territorios donde la legislación es más avanzada como lo es Europa particularmente resulta interesante lo que se ha desarrollado en España.

Con todo lo mencionado, mediante el presente trabajo vamos a finalizar con recomendaciones para los estados.

1.1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA ELEGIDO

Desde el punto de vista teórico, la presente investigación permitirá evidenciar la problemática actual sobre los alcances de la regulación tributaria aplicable en el tratamiento del Software as a Service (SaaS) en Perú y Colombia para ello analizaremos el actual contexto normativo y jurisprudencial previsto en Perú y Colombia a efectos de la regulación del SaaS.

Asimismo, se analizará lo que se ha venido desarrollando a través de la OCDE y la ONU en cuanto al tratamiento tributario de los software, para ello, se analizará y desarrollará lo que España ha regulado en cuanto al tratamiento de los software.

En la medida que España es uno de los países que observó el artículo 12 del Modelo OCDE vinculado a las regalías el cual pretende gravar los servicios de software resulta menester conocer qué se ha regulado en España de tal forma podremos extrapolarlo a la realidad peruana y colombiana ya que los tres países son importadores de tecnología.

De lo expuesto, el presente trabajo analiza los mecanismos legales con los que cuenta Perú y Colombia, respectivamente, para hacer exigible el cobro por la ganancia generada por dichos servicio, así como también se expondrá la regulación vinculada del Impuesto indirecto (Impuesto General a las Ventas e Impuesto sobre las Ventas).

Asimismo, se desea evidenciar las taras y problemáticas a los que se enfrentan los estados para gravar dichos servicios. Para ello, vamos a tratar de ofrecer una definición de los SaaS que permita evidenciar al lector que, al ser servicios altamente tecnológicos, los estados se enfrentan al gran desafío de hacer exigibles el pago de los impuestos en sus jurisdicciones.

Desde el punto de vista práctico, la presente investigación servirá para examinar y tomar una posición respecto a si el tratamiento efectivo del SaaS proviene de la regulación vigente, si la misma depende de una reforma a nivel normativo o si será necesario tomar una posición integrada a nivel regional a fin de hacer tributables dichos servicios.

1.2. PROBLEMA Y FINALIDAD DEL TRABAJO

Conforme a lo previamente expuesto, se puede identificar que existe una problemática en cuanto al tratamiento tributario de los SaaS tanto para Perú como para Colombia en cuanto al tipo jurídico.

Lo mencionado significa que la problemática gira en torno a identificar su naturaleza: ¿nos encontramos frente a un servicio digital? O ¿es una regalía? O es un ¿servicio técnico?

Como se aprecia, lo que buscamos con el presente trabajo es resaltar la problemática en cuanto a la definición del SaaS, cuál es el entendimiento jurídico que debe tener cada país, lo que se encuentra vinculado con identificar la naturaleza del servicio y ello se podrá realizar entendiendo y comprendiendo al mismo conforme a los avances que existen en la región y en las propuestas de la OCDE.

Ahora bien, la finalidad del presente trabajo es identificar el impacto que tiene la regulación tributaria de los SaaS a fin de hacer gravables dichas operaciones sea a nivel del impuesto sobre la renta o el impuesto al consumo. Para ello, vamos a identificar lo que se ha venido desarrollando en Perú y Colombia.

Asimismo, se logrará evidenciar que la falta o carencia en una regulación efectiva puede generar que los estados no puedan hacer suyas las rentas generadas al no existir los mecanismos legales para ello.

Más aun teniendo en cuenta que los SaaS suponen un reto en la medida que nos encontramos ante servicios altamente tecnológicos que podrían suponer su no reconocimiento en la normativa tributaria vigente al ser muy nuevo o vigente para la misma.

1.3. OBJETIVOS

1. Analizar, mediante un estudio comparado, elementos similares y diferentes de la problemática vigente en el tratamiento tributario de los SaaS en Perú y Colombia.
2. Analizar la naturaleza de la operación en los SaaS de acuerdo con la normativa tributaria vigente en Perú y Colombia.

3. Presentar la problemática sobre la localización del servicio brindado a través de los SaaS en Perú y Colombia.

2. Marco teórico y desarrollo

2.1. EL FENÓMENO DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y LA PROBLEMÁTICA EN SU REGULACIÓN

De acuerdo con Quimbayo (2022, p. 300) «La revolución digital ha generado una enorme riqueza en un tiempo muy corto; siete de las ocho principales compañías del mundo por capitalización de mercado utilizan modelos de negocio basados en plataformas».

Efectivamente, la revolución digital ha generado que un grupo de empresas multinacionales, en principio, las conocidas como las *GAFAM* y las *BAT*¹ vieran en un corto tiempo el incremento exponencial de sus ingresos.

Al respecto, conforme a Quimbayo (2022, p. 300) que cita a la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, en adelante “UNCTAD”, sostuvo que «en el informe de 2019, la UNCTAD concluyó que las estimaciones del volumen de la economía digital oscilan entre el 4,5 y el 15,5% del producto interno bruto (PIB) mundial».

Sin embargo, en la medida que las operaciones se realizan en un entorno virtual se hace muy complejo que dichas transacciones sean debidamente conocidas por los estados y ello en la medida que resulta difícil el identificarlas.

Recordemos que la presencia física de las compañías permite que los Estados sepan a donde dirigirse para efectos fiscales, en contrario sensu, lo que sucede con las operaciones digitales es que muchas de ellas no dejan huella siendo uno de los motivos el que las mismas sean realizadas en espacio de tiempo muy cortos como se dice con tan solo un “click”.

Así, conforme a la UNCTAD (2023, p. 16):

La digitalización ha brindado un mayor margen de ganancia para las empresas exportadoras de productos ya que las mismas lo realizan sin tener una base física en esos mercados. Lo

¹ Se entiende por *GAFAM* a las empresas top norteamericanas conocidas como Google, Amazon, Facebook, Apple y Microsoft y por *BAT* a las empresas top chinas que son *BADU*, Alibaba y Tencent, inclusive a Huawei.

mencionado está en desacuerdo con la asignación de derechos impositivos en función de la presencia física.

Aunado a la anterior por economía digital, nos parece interesante resaltar lo sostenido por León (2017, p.226-227) quien cita lo formulado por la OCDE (2015):

(...) la economía digital es producto de los avances en las tecnologías de la comunicación e información, que se caracteriza por ser económicamente más accesible, permitir llegar a más mercados con mayor rapidez, sin la necesidad de tener presencia física y mejora los procesos de los negocios e impulsa la innovación en los distintos sectores de la economía.

Además, la digitalización produce desafíos vinculados con el traslado de ganancias, ya que las multinacionales pueden reubicar más fácilmente valiosos activos intangibles a jurisdicciones con bajos impuestos para reducir sus cargas fiscales.

Por dicha razón, en la medida que el uso de tecnología altamente compleja significa que las transacciones sean en masa y en cortos periodos de tiempo ello resulta en una problemática fiscal para los estados puesto que se hace complicado que los estados puedan identificar las transacciones que deben pagar sus impuestos dentro de sus territorios.

Al respecto, debemos mencionar que la economía digital fue abordada de manera internacional a través de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE quien abordó desde el 2003 la problemática iniciada con el e-commerce a través del Reporte que trato de responder si los tratados eran apropiados para gravar los beneficios económicos vinculados con el e-commerce.

No obstante, con el desarrollo de las exposiciones de los Grupos de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital a través de los papeles de trabajo de la OCDE para el 2013 se llegó a la conclusión que la economía digital no podía diferenciar de la economía tradicional ya que la misma divergía en ella, siendo entonces la misma economía solo que desarrollada en un entorno digital.

Ahora bien, estos nuevos fenómenos en la economía producto de los avances tecnológicos suponen nuevas formas de entrega de bienes y prestación de servicios a los usuarios o clientes finales. Asimismo, lo resaltante es que las prestaciones de dar o hacer son distintas toda vez que los productos o servicios que antes eran físicos, palpables se vuelven ahora digitales de

tal manera que la concepción de los mismo ya no puede ser tratada- a efectos fiscales- como se hacía en la economía tradicional (JABALERA 2018).

(Jabalera 2018) precisa que en la actualidad existe aún la discusión del tratamiento fiscal de la calificación de las rentas generadas por la computación en la nube así menciona que en el Modelo OCDE aún existe la interrogante de si la misma deberá ser entendida bajo la definición de cánones, o como ingresos por la prestación de servicios técnicos o como beneficios empresariales.

Lo mismo ocurre con el caso de la impresión 3D toda vez que como menciona (JABALERA 2018) en vista que implica la fabricación directa del objeto a imprimir el que para ser suministrado requiere de la concesión de licencias para la impresión a distancia de los diseños pueden ser entendidas las rentas generadas o como cánones o como beneficios empresariales.

De hecho, se generó que muchas de las transacciones sean realizadas de manera más rápida y eficiente que antes, sin la necesidad, en muchos casos, de la presencia física de sus agentes económicos lo que propició que el espacio físico ya no sea tan necesario como antes, ahora el espacio es digital.

Asimismo, la característica principal de este tipo de fenómenos es que al ser prestados a través del internet la provisión del mismo supone la casi ausencia de actividad humana, pues en muchos casos dichos servicios se encuentran automatizados.

Es en el 2015 que se emite el Reporte Final de la Acción 1 y mediante la cual se aborda la problemática generada por la economía digital. Sobre ello es importante mencionar que el capítulo 10 del Reporte establece que la economía digital debe ser entendida como la economía propiamente, ya no como un fenómeno diferenciado y distinto, por lo que, no era aconsejable dar un tratamiento tributario distinto.

Al respecto, es a través de la Acción 1 del Plan BEPS que se menciona lo siguiente conforme lo mencionado por ECHEVARRIA, HERNANDEZ y LOPEZ (2017, p. 8):

describe algunos de los Modelos de Negocio más significativos en el contexto de la economía digital, dadas sus características y relevancia desde la perspectiva tributaria. Estos modelos, aunque guardan similitudes con los negocios del comercio tradicional, se caracterizan por contar con nuevas maneras de producción y distribución de bienes y servicios.

Conforme a la propuesta en la Acción 1 del Plan BEPS se identifican las siguientes actividades donde se incluyen los siguientes negocios: «comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea» (OCDE, 2015, p.6).

Posteriormente, en el 2018 se publica un Reporte Provisional mediante el cual se menciona que varios países habían iniciado el tratamiento fiscal de manera individual, así se discute la posibilidad de abordar un tributo específico aplicable, pero se deja en cuenta que algunos países como Estados Unidos se encontraban en desacuerdo de la aparición de políticas individuales. (BALSECA 2021)

Más adelante, en el 2019, el Marco Inclusivo aprueba una Nota de Guía para someter a consulta la problemática generada en el marco de la economía digital, así se establecen dos medidas para hacer frente: Pilar I y Pilar II.

En el 2020 se realiza la publicación del plan de acción del Pilar I y se determina los resultados en cuanto a los siguientes temas: nexos, fuente de ingreso, determinaciones de la base imponible, asignación de beneficios, eliminación de la doble imposición. (BALSECA 2021)

En el presente trabajo el enfoque no estará vinculado con la actual problemática vinculada con la presencia física de los proveedores, sino que la discusión irá en torno a cuál es la naturaleza jurídica del servicio propiamente.

Por otra parte, para efectos expositivos tenemos el desarrollo de las discusiones en torno a la problemática de la economía digital abordada por la OCDE:

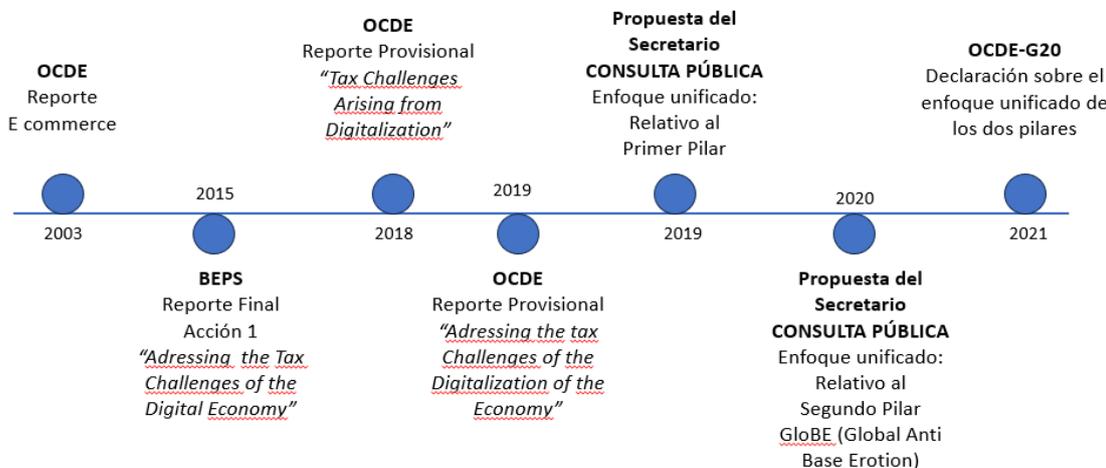


Figura 1. "Línea de tiempo OCDE-economía digital" (Elaboración propia)

De esa forma, la economía al volverse digital generó que las Administraciones Tributarias repiensen si los mecanismos para la recaudación de los tributos resultaban suficientes y eficientes (León 2016).

En ese sentido, las Administraciones Tributarias están intentando resolver el gran reto de gravar a este tipo de actividades pues, sin lugar a dudas representan un porcentaje considerable del Producto Bruto Interno. Por dicha razón, las discusiones internacionales se centrarán, básicamente, en dos pilares fundamentales como hemos esbozado.

En cuanto al primer pilar se centrará en cómo podrían modificarse las reglas existentes que dividen el derecho a gravar los ingresos de las empresas multinacionales entre las jurisdicciones, incluidas las reglas tradicionales de precios de transferencia y el principio de la competencia, para tener en cuenta los cambios que ha traído la digitalización.

Un segundo pilar apunta a resolver, en opinión de (COLLOSO, 2019, p.2) «los problemas pendientes de BEPS y explorará dos conjuntos de reglas diseñadas para dar a las jurisdicciones un remedio en los casos en que los ingresos están sujetos a una tributación nula o muy baja».

Por lo que, en la actualidad existen dificultades en cuanto a la forma en que las Administraciones Tributarias enfrentarán a estas nuevas formas de hacer negocios. Básicamente el primer desafío es bajo que figura jurídica deben tributar.

La solución a ello ha sido vista desde una mira interna del funcionamiento actual del sistema tributario en el país, es decir que a través de la propia legislación se establezcan los mecanismos para el tratamiento de estas nuevas actividades y en otros casos, la solución ha devenido en proponer la modificación del marco tributario, para que de esa forma se pueda regular a las actividades desarrolladas en el marco del comercio electrónico.

Como menciona (COLLOSO, 2019, p.4):

Desde el punto de vista de las AATT [Administraciones Tributarias] creo sin dudas una primera tarea es revisar todo su marco normativo tributario para proponer en su caso las modificaciones legales o reglamentarias en cada país de modo de poder gravar a la economía digital de la misma forma que se gravan el resto de las operaciones.

De lo expuesto, surge en todas las Administraciones Tributarias la necesidad de contar con los mecanismos más idóneos que les permitan asegurar el cumplimiento de su rol fiscal como también fortalecer su rol social en el sentido de gravar adecuadamente dichas actividades.

Puesto que, en caso se logre gravar a estas actividades, se podría generar, una imposición injusta si es que las empresas, en la mayoría de los casos no domiciliados, no terminan por tributar en el país como cualquier otro negocio domiciliado.

En relación con ello, es clara la necesidad de entender la importancia de determinar su significado o lo que debe ser entendido por economía digital. Al respecto, algunos autores sostienen que la economía digital se entiende en base a dos aspectos: i) el conocimiento y 2). Información.

De acuerdo con Rincón de Parra (2007, p.185):

Lo nuevo en esta sociedad informacional es que se ha entrado en una forma específica de organización social, en la que la generación, proceso y transmisión de información y conocimiento se convierten en las principales fuentes de productividad y poder. Es decir, que el conocimiento que le sirve de soporte a los recursos básicos; tierra, trabajo y capital, es el principal sustento de la actividad empresarial y el factor más importante en la lucha por la supervivencia y el desarrollo, tanto del individuo aislado, como de cualquier forma colectiva de existencia.

Al respecto, para sostener dicha propuesta en el ámbito económico, se argumenta que el conocimiento si bien no puede ser entendido dentro de las denominaciones que engloban a los conceptos capital, tierra o trabajo se debería entender como un activo intangible; de tal forma que se cumple con la calificación de ser entendido como un recurso potencialmente generador de riqueza.

Ahora bien, surge la discusión sobre si la información y el conocimiento deben ser entendidos como recursos para efectos de la teoría económica. En cuanto al aspecto información, asimismo dentro del ámbito de la economía, la información llega a ser un elemento esencial para la toma de decisiones, pese a que muchas veces no exista una asimetría en la información que maneje el consumidor y productor, respectivamente (Rincón de Parra 2007).

En cuanto al aspecto conocimiento, Rincón de Parra (2007, p.188) menciona lo siguiente:

Se puede señalar que en el mercado de conocimiento se da un proceso de negociación y transferencia de conocimiento, a través de unos oferentes y demandantes previamente identificados, y que, en la mayoría de los casos, son organizaciones (sector empresarial).

Además, en el mercado de conocimiento las transacciones se hacen en términos de las expectativas y necesidades particulares del demandante, en cuanto al valor que agreguen los bienes y servicios de conocimiento, condicionando así la fijación de precios de los mismos. Y todo ello dentro de las regulaciones que direccionan el comportamiento de los actores involucrados en la negociación.

A fin de abordar la problemática de la tributación de los SaaS es indispensable iniciar entendiendo los modelos de negocios que son producto del desarrollo de las tecnologías de la información, es decir, con la llegada de la internet muchas actividades económicas, cambiaron en su estructura de ser ejecutadas.

Es así que, nace la discusión de la comprensión jurídica de los nuevos modelos de negocios, su entendimiento es básico para saber qué tratamiento recibirá dependiente de la legislación interna de cada país.

Sobre los modelos de negocios es importante comentar que se entienden como aquellos nuevos fenómenos que ocurren en el entorno digital, entorno en algún momento considerado como distinto pues se expuso algún momento que existía una economía digital paralela a la economía tradicional.

Así, para referirnos a los modelos de negocios en el internet debemos analizar lo desarrollado por López (2017) quien cita a (Hoque 2000) quien propone una evolución de los modelos de negocios en los siguientes: (i) brochureware, (ii) e-commerce, (iii) e-business y (iv) e-enterprises. Sobre los que brinda las siguientes características:

En el caso del (i) se caracteriza por el ofrecimiento de información sobre productos a una gran masa de clientes, pero sin la posibilidad de que la transacción como tal sea concretizada. En el siguiente caso (ii) en este la transacción en sí (sea compra y venta o servicio) se ve materializada con independencia del tipo de cliente; es decir, sin tomar en consideración si es un Business to Business o Business to Consumer). Aquí lo resaltante es que los clientes no necesariamente forman parte de sistema.

En este segundo supuesto el cliente (sea empresa o persona natural) tienen la posibilidad de conocer- mediante herramientas tecnológicas- la variedad de productos y servicios, su precio, ranking en el mercado, entre otros.

En el siguiente caso (iii) nos encontramos ante un supuesto donde tanto los proveedores como los usuarios forman parte del sistema, aquí lo resaltante es que la cadena de suministro está integrada en la red.

Finalmente, en el último supuesto (iv) ya nos encontramos ante una virtualidad al cien por ciento, es decir, la empresa es virtual íntegramente.

En otras palabras, se pueden entender por modelo de negocio Enterprise a aquel donde la empresa provee los bienes o servicios por una licencia de uso único (CASAS 2022), aquí es más característico que nos encontremos ante un negocio dirigido a empresas (business to business) en este modelo encontramos; por ejemplo, a empresas como Oracle.

Asimismo, también se ha expuesto que como modelos de negocios podemos encontrarnos al modelo de negocio “suscripción” el que se caracteriza por la prestación de un servicio o la venta de un producto mediante la suscripción anual o mensual, es decir, que para su acceso se tiene que pagar continuamente aquí cómo es claro podemos encontrar a la plataformas de streaming (Netflix, HBO Max, entre otras). En este tipo de negocio es claro que está direccionado a personas (business to consumer).

Por otro lado, también se considera como un modelo de negocio al Software as a Services se menciona por (Casas 2022) que puede ser entendido como una variación del modelo de suscripción pues existe un pago mensual o anual.

Otro tipo de modelo de negocio, mucho más reciente, es el llamado modelo de negocio transaccionales cuya característica es básicamente que el rédito está en las comisiones que se cobran por el uso de operar a través de las plataformas, usualmente son empresas del sector financiero, por lo que aquí por ejemplo encontramos a PayPal.

Otro tipo de modelo de negocio es el llamado Marketplace que se caracteriza porque se pone en contacto al proveedor y usuario del servicio o adquirente del bien, llamado como Peer to Peer. En este negocio se encuentran Uber, Airbnb.

Adicionalmente, tenemos a los llamados negocios de monetización de datos de clientes que se caracteriza por ofrecer productos o servicios de forma gratuita a clientes a cambio de los

datos que proporciona el usuario o cliente o publicidad de anuncios, así que en este negocio encontramos a Facebook.

Otro tipo de modelo de negocio es el llamado Open Source cuya característica se basa en que se utiliza un software de libre acceso, los réditos se obtienen por medio de las suscripciones premium. Aquí podemos identificar a Canvas.

Finalmente, encontramos al modelo de negocio llamado “Freemium” el cual se caracteriza por brindarse un servicio o producto de forma gratuita, pero se puede acceder a contenido extra si es que se paga (Casas 2022), en este modelo se puede encontrar a la empresa Spotify.

Partiendo de lo antes mencionado, dentro del gran universo digital nos encontramos con distintas actividades económicas siendo una de ellas los llamados servicios digitales los que deben entenderse como aquella actividad cuya contraprestación es un servicio, que se brinda mediante el internet, a cambio de una contraprestación.

Así, dentro de los servicios digitales encontramos a la computación en la nube, este tipo de negocio jurídico tiene sus propias características las cuales generan también desafíos para la tributación. Básicamente, la problemática es a nivel de definir su naturaleza jurídica.

2.2.COMPUTACIÓN EN LA NUBE

Sobre lo mencionado es importante tener en consideración que se han identificado diferentes modelos mediante los cuales se brinda la información y/o contenido en la nube, así podemos identificar a las siguientes: (i) plataforma como servicio (PaaS); (ii) infraestructura como servicio (IaaS); (iii) software como servicio (SaaS).

Por PaaS podemos entender al modelo mediante el cual el proveedor ofrece a los desarrolladores de aplicaciones los mecanismos y/o herramientas mediante las cuales puede crear contenido digital. Así, supone la provisión de los medios para la creación de nuevas aplicaciones software. En ese sentido, se evita la complejidad y coste que supondría comprar servidores y su correspondiente configuración y puesta en funcionamiento (JOYANES 2012)

Del mercado podemos identificar como proveedores de PaaS; por ejemplo, al provisto por SAP Cloud (a través de la nube las empresas pueden cubrir distintas necesidades como la gestión de datos, analítica, automatización de procesos, inteligencia artificial, entre otros).

Por otra parte, en cuanto al término IaaS podemos entender a la prestación del uso y/o disfrute de la plataforma para la ejecución de las actividades empresariales. De tal forma que, en este caso tampoco se hace necesario el adquirir el recurso tecnológico, sino solo se hace uso de este.

En otras palabras, al cliente se le proporciona la capacidad de almacenamiento, procesamiento, redes y cualquier otro recurso informático necesario para el desarrollo de sus servicios (JOYANES 2012).

En el mercado como proveedor de IaaS podemos identificar a la empresa Amazon quien a través de Amazon Web Services (por sus siglas en inglés, AWS) proporciona servidores virtuales o base de datos a las empresas, de tal manera las empresas pueden obtener las herramientas más adecuadas al mejor costo y rendimiento.

Finalmente, por SaaS entendemos como aquella puesta a disposición de un software (instalado en la nube) sin que ello implique su transferencia ni requiera por tanto su instalación ni configuración para su acceso. Dentro de los ejemplos que podemos identificar como SaaS encontramos a Gmail, Dropbox, Outlook, entre otros.

Para efectos del presente trabajo, debemos resaltar que en el SaaS el cliente no requiere que se instale ningún programa, ni es relevante conocer dónde se aloja el software, tampoco le es relevante conocer el tipo operativo.

En ese sentido, en el SaaS lo que se provee al cliente es el suministro del software para que pueda ejecutar desde dicho acceso sus operaciones, de tal forma que, en este modelo el cliente no posee la infraestructura ni mantiene el control de la aplicación, lo que sucede en este caso es que el cliente- en sí- accede a las aplicaciones y por medio de estas lleva a cabo sus actividades.

En conclusión, las tecnologías proporcionadas por la computación en la nube ofrecen en sí tres modelos de servicios distinguibles que podemos mencionarlos como sigue: la plataforma como servicio (PaaS); la infraestructura como servicio (IaaS) y, el software como servicio (SaaS).

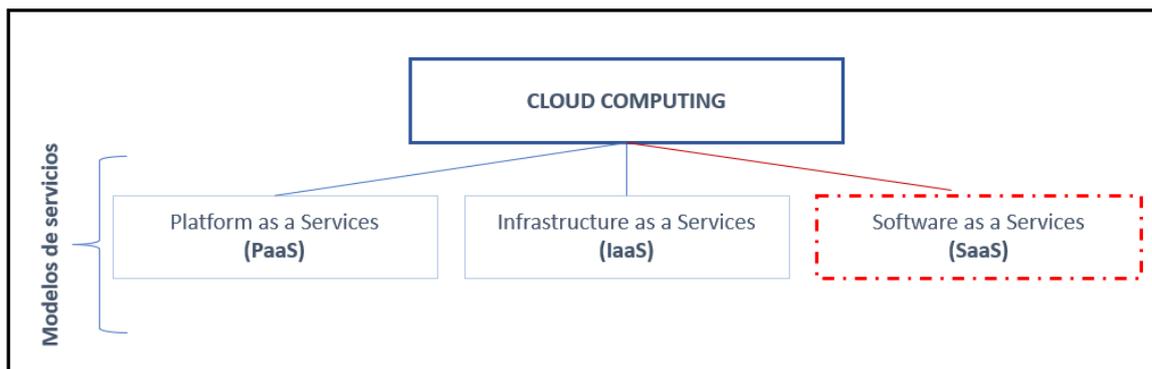


Figura 2. “Modelos de servicios Cloud Computing” (Elaboración propia)

Asimismo, debemos mencionar que cuando nos referimos al cloud computing hay dos modelos tradicionales de despliegue de los servicios a ser prestados, esto es a través de la nube pública o a través de la nube privada.

Cuando nos referimos a la nube pública se debe entender a que la provisión de los servicios (sea PaaS, IaaS o SaaS) se habilita para el público en general mediante el internet, en cambio, cuando nos referimos a la nube privada es que se encuentra habilitada a favor de una organización o a una tercera parte, siendo de uso exclusivo para dicha organización.²

Ahora bien, otro aspecto a tener en cuenta cuando hablamos de computación en la nube está relacionado con los sujetos del servicio así conforme a lo expuesto por la DIAN en el Concepto número 017056 del 25 de agosto de 2017 se establece que serían los siguientes (DIAN 2017):

1. Usuario de la nube: el cual puede ser una persona física o una empresa que a través de la actividad comercial hace uso de la computación en la nube
2. Proveedor de la nube: es aquel que se encarga de la puesta a disposición de la computación en la nube, sobre ello se debe mencionar que también se encarga de la gestión de la infraestructura, la ejecución del software y la entrega de los servicios a través del internet.

² No hemos querido extendernos en las nociones del modelo público o privado en la medida que la distinción o no tiene efectos en el tratamiento tributario. Cabe mencionar, que normalmente, en el mercado, el SaaS lo veremos de manera recurrente para los modelos privados, ya que se dan para uso exclusiva de una organización o empresa.

3. Auditor de la nube: es aquel encargado de brindar una evaluación de la prestación de los servicios por lo que se encarga de verificar el rendimiento, seguridad y efectiva prestación de los servicios.
4. Corredor o agente de nube: se encarga de la gestión de los servicios proporcionados mediante la nube y además interviene como negociador entre los proveedores y los consumidores por lo que podemos entenderlo como el intermediario entre ambas partes activas del negocio comercial.
5. Operador de nube: es aquel encargado de la conectividad, su participación entonces se circunscribe a proporcionar que los servicios sean proporcionados de los proveedores a los usuarios.

Con lo antes expuesto, habiendo expuesto de manera panorámica el funcionamiento del SaaS con la aparición de las TIC y, en sí, el desarrollo del internet es que iniciamos una de las grandes preguntas que mantiene preocupado a muchos estados y se encuentra vinculado con el aspecto fiscal por la prestación de dichos servicios.

La cuestión sobre la tributación cobra sentido en el marco de la existencia de estos servicios que son brindados a través de la nube, en la medida que el SaaS existe en un entorno completamente digital siendo entonces de meridiana complejidad el dar respuesta a dos grandes elementos para la tributación que tienen que ver con definir el espacio físico y la generación del valor. Mediante dichos elementos, cualquier estado- en principio- podría ejercer su potestad tributaria.

2.3. PROBLEMÁTICA FISCAL DE LA NUBE

La digitalización de la economía propiciada por la aparición de las TIC cambió el paradigma de las transacciones en la medida que, los bienes y servicios ya no serían prestados a través de un espacio físico, sino que, los mismos se ejecutarían en un entorno digital.

Con la computación en nube todo lo que se haga con computadores está ahora basado en la Web en lugar de estar basado en el PC de escritorio; se puede acceder a todos sus programas y documentos desde cualquier computador que esté conectado a Internet. JOYANES (2012, p. 20)

El entorno digital -producto de la civilización digital- supone nuevos desafíos para la economía y, por tanto, para los estados en vista que la interacción del mercado tiene como escenario de desarrollo lo digital, lo inmaterial.

Como se mencionó previamente, los servicios que son prestados por medio de la nube como en el caso de los SaaS suponen un desafío para los estados modernos en vista que el servicio brindado utiliza la “nube” para su ejecución, en tal sentido, no es fácilmente ubicable ni distinguible el espacio donde efectivamente se desarrollan dichas actividades.

La nube se convierte en el medio a través del cual las empresas y negocios brindan sus diversos servicios a los usuarios, por tanto, para efectos impositivos directos la generación de riqueza que se produce a través de la nube requiere de mecanismos eficientes y efectivos para lograr el efectivo pago de los impuestos generados en el estado donde se haya producido el beneficio económico³.

En igual sentido, para efectos impositivos de consumo o indirectos resulta importante identificar la operación realizada y analizar si corresponde su tributación en el marco que la misma se haya prestado en el espacio territorial nacional.

Como se puede apreciar la alta complejidad que supone la prestación de servicios a través de la nube como en el caso de los SaaS no solo genera cuestiones a nivel de delimitar dónde se ha generado la riqueza, sino que además surge la cuestión de si el país beneficiario de dichas rentas tiene el marco normativo suficiente para atender dichos impuestos generados.

Entonces, resulta necesario plantearnos la pregunta sobre cómo tributarían dichos negocios. Particularmente, nos preguntamos cómo tendrían que tributar los SaaS tanto para efectos del impuesto directo como para los impuestos indirectos.

Sobre la calificación de su naturaleza, no es desconocido que la (OCDE 2014) ya había mencionado que el surgimiento de estos nuevos modelos de negocios genera la interrogante en cuanto a la adecuada calificación de los pagos efectuados con motivo de su prestación.

³ Si bien sabemos que no solo se identifica la potestad tributaria cuando se está ante un beneficio económico en la medida que los estados pueden utilizar otro nexos de tributación, a nivel primario, es lógico sostener que en el entorno digital, el beneficio económico es un elemento trascendental para sostener si estamos ante un posible supuesto de tributación para aquel país donde se hayan generado dichos beneficios.

Así, tenemos que, para efectos del impuesto directo, dichos SaaS podrían tributar en el marco de distintos escenarios que podemos identificar como los siguientes: (i) en calidad de intangible o (ii) en calidad de una cesión de uso de bien mueble o (iii) o en calidad de un servicio digital o (iv) como un servicio técnico.

Como se aprecia la calificación de la renta es variopinta y tiene efectos diferentes en cuanto a su tributación, así exponemos el tratamiento suponiendo dicha tributación para efectos de la normativa peruana y colombiana partiendo de la premisa que el servicio es brindado por un no domiciliado:

Tipo de renta	Tasa (Perú)	Tasa (Colombia)
Intangible/Regalías	30%	35%
Cesión de bien mueble	30%	35%
Servicio Digital	30%	-
Servicio técnico	15%	20%

Como se aprecia, el tratamiento prestado por un no domiciliado bajo la normativa peruana puede generar que la renta tribute con la tasa del 15% en caso califique como un servicio técnico o aplicarse la tasa del 30% en caso califique como regalías, cesión de uso de bien o servicio digital. Por lo que, si es necesario contar con una definición clara en cuanto al tipo de renta que se genera en el caso de un SaaS.

Para Colombia, tenemos que la tasa general aplicable, sea o no domiciliado, de una persona jurídica conforme al Estatuto Tributario es del 35%, asimismo, no existe una definición de servicio digital, no obstante, conforme al desarrollo de la DIAN podríamos calificar a los SaaS bajo la comprensión del servicio técnico el cual sería gravado con la tasa del 20%.

Como vemos, la tributación es distinta dependiendo de la naturaleza jurídica del bien o servicio, más aún la diferencia varía si comparamos el tratamiento entre la legislación peruana y colombiana.

Ahora bien, para efectos de los impuestos indirectos como lo es el IVA (Impuestos sobre las Ventas para Colombia) o el IGV (Impuesto General a las Ventas), los SaaS muy probablemente tributen siempre que sean brindados y/o utilizados en el territorio nacional.

Algunos estados requerirán de un cuerpo normativo específico para ejercer la obligación en el pago del impuesto, otros con el solo hecho de que se genera una utilización de dichos servicios en el fuero nacional puedan aplicar sin mayor cuestionamiento el impuesto a dichas transacciones⁴.

2.4. NOCIONES TRIBUTARIAS DEL SAAS CONFORME AL MODELO OCDE: CASO ESPAÑA

Para adentrarnos al tratamiento fiscal del SaaS en España es necesario identificar lo previsto en los comentarios al artículo 12 relativo a cánones del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En específico los párrafos 12 a 17 donde se analiza el posible tratamiento tributario de «los beneficios derivados de actividades económicas de los cánones en las operaciones relativas al software» OCDE (2017, p.281).

De acuerdo con el párrafo 12, desde el 2000 se han modificado los párrafos 12 a 17 a fin de redefinir el análisis aplicable a los beneficios económicos obtenidos en las operaciones relativas al software todo esto vinculado con su tratamiento en calidad de cánones.

La OCDE (2017, p. 281) señala que «el carácter de los pagos percibidos en operaciones que entrañan la transferencia de software informático depende de la naturaleza de los derechos que adquiere el receptor en virtud del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa.»

⁴ Lo expuesto se encuentra vinculado con la realidad peruana, por ejemplo, sabemos que en el caso de Perú los servicios digitales deben tributar toda vez que la utilización económica se da en el país. No obstante, hasta la fecha existe algunas posiciones encontradas a efectos de cobrar dichos impuestos en la medida que se señala que no existe un desarrollo normativo claro que suponga el pago del Impuesto General a las Ventas.

Conforme a los comentarios expuestos, debemos señalar que la OCDE considera al software como un programa que contiene instrucciones para su funcionamiento (operativo) o para ejecutar otras tareas (aplicaciones).

Asimismo, precisa que la transferencia puede ser realizada por medio físico (CD-ROM) o por medio electrónico, como también puede ser estándar o personalizado. Se señala que el software puede transferirse como parte integrante de un equipo o de manera independiente como producto (OCDE 2017).

En el apartado 12.2 se señala que, en estos casos la mayoría de los países miembros de la OCDE distinguen el tratamiento en cuanto a si nos encontramos ante un supuesto de derechos de autor sobre el programa o la provisión de un software que se materializa en una copia (OCDE 2017).

En vista de lo mencionado, la problemática fiscal se circunscribe en determinar qué tipo de renta se genera ya que ello determinará cuál es el tratamiento tributario aplicable al caso, puesto que no es lo mismo tributar bajo un escenario de cánones (regulado en el artículo 12 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición), o beneficios empresariales (regulado en el artículo 12 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición), o ganancias de capital (regulado en el artículo 13 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición), o en algunos casos pudiendo calificar como asistencia técnica (regulado en el artículo 12 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición).

Sobre ello, es de resaltar que se precisa que la operación puede comprender la transferencia total o parcial de los derechos de autor o la transferencia total o parcial sobre una copia del programa todo ello en el marco de que la operación califica como canon, sobre ello podemos identificar que nos encontramos efectivamente ante un canon puesto que, distribuirlos en ausencia de la licencia constituiría un supuesto de afectación al derecho de autor. (OCDE 2017)

Al respecto, se pueden identificar los siguientes ejemplos: 1) licencias para la reproducción y distribución pública de un software que contenga el programa protegido por los derechos de autor, o 2) las licencias para modificar y exhibir públicamente el programa. (OCDE 2017)

Así, pensemos que; por ejemplo, si una empresa de la industria manufacturera adquiere una licencia para reproducir el software Power BI (Business Intelligence) para el área de marketing

a fin de identificar a los consumidores del producto “abarrotés”. Entendemos que en este caso la adquisición del software BI implicará el pago de un canon al vendedor.

Otro supuesto es cuando nos referimos al caso en el cual se concede la copia del programa para su adecuado funcionamiento en los ordenadores o en la red; es decir, lo que busca el usuario en sí es poder utilizar el programa de manera óptima.

Sobre lo mencionado, podemos ubicar a los contratos denominados “licencia de sitio” o “por emplazamiento”, “licencia de red” o “licencia de empresas”, en estos casos estamos ante el supuesto donde se dan múltiples copias a los programas. Como en este caso también la licencia lo que permite es el adecuado funcionamiento en los ordenadores o en la red el tratamiento será también en calidad de beneficios empresariales previsto en el artículo 7 del Convenio.

Por ejemplo, una empresa adquiere la copia de la versión Microsoft office 2026 para el adecuado funcionamiento de las laptops del área contable. En este caso se aprecia que la finalidad buscada no es que la empresa se haga propietaria del (software o más precisamente de la copia del programa), sino que lo que se busca es beneficiarse del programa.

Por lo tanto, en este caso nos encontraríamos ante un supuesto diferente al del canon siendo que el tratamiento tributario que le correspondería sería el de beneficios empresarial el cual se encuentra en el artículo 7 del Convenio.

Cabe mencionar que en estos casos para determinar el tipo de tratamiento tributario (en calidad de canon o beneficios empresariales) se precisa que carece de relevancia el método utilizado para la transferencia y que el uso del programa esté o no sujeto a restricciones. (OCDE 2017)

Algo interesante de resaltar es que también se logra identificar a otro tipo de operaciones, no muy comunes, donde el programador o empresa de software acuerda en el suministro de los algoritmos, lógicas y lengua de programación al usuario, conforme a lo mencionado por la (OCDE 2017) estos casos deben ser tratados como un supuesto de canon.

Otro supuesto expuesto por la (OCDE 2017) precisa que nos podemos encontrar ante la relación jurídica entre los titulares de derechos de autor del software y los distribuidores que actúan en la cadena como “intermediarios”, en estos casos, lo que se provee es en si la adquisición de las copias del software lo que no supone el derecho a reproducir ese programa.

Para el caso expuesto entonces tendríamos que los pagos percibidos por el proveedor no califican como un supuesto de derechos de autor, sino más bien es un supuesto de beneficios procedentes de la actividad económica, por lo que será necesario realizar la distinción expuesta y tributar en el marco del artículo 7 al ser beneficios empresariales. (OCDE 2017)

Asimismo, es importante tener en cuenta que si la operación supone la transferencia total de la titularidad de los derechos comprendidos en los derechos de autor no nos encontraríamos ante un supuesto de canon (no estamos ante un caso de cesión de uso), sino que lo que correspondería sería tratarlo como beneficio empresarial (artículo 7 del Modelo OCDE) o como ganancia de capital (artículo 13 del Modelo OCDE). (OCDE 2017)

Finalmente, podríamos identificar supuestos de contratos mixtos donde nos encontremos ante la venta de un equipo que contiene al software y concesión del derecho de uso del software en estos casos lo recomendable es disgregar el tipo de operación para identificar cuál es el tratamiento tributario aplicable por tipo de contraprestación. (OCDE 2017)

A continuación, expondremos gráficamente los supuestos que podemos identificar en cuanto a pagos por software conforme a la OCDE:

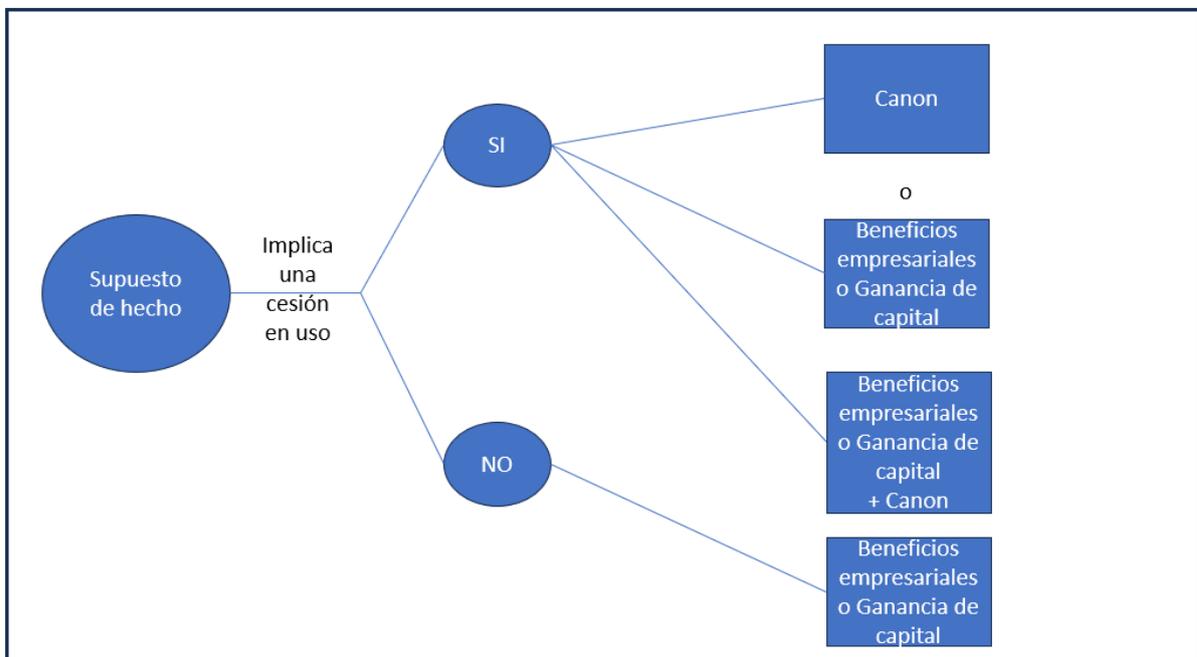


Figura 3. "Modelos de pago por software conforme a la OCDE" (Elaboración propia)

Al respecto, debemos mencionar que se ha entendido que el software es entendido como un intangible ya que normalmente se suelen realizar cesiones limitadas; es decir, se realizan cesiones para la reproducción, distribución y uso del software, de tal forma que- en principio- el tratamiento que recibe bajo la aplicación del CDI (Convenio para Evitar la Doble Imposición) es de canon y lo mismo sucede a nivel de la normativa interna.

Sobre ello, De la Torre (2009, p.241) expone:

En principio, en todas las jurisdicciones de la OCDE (salvo en Suiza), un programa de ordenador está protegido por la legislación de propiedad intelectual, es decir por derechos de autor. En consecuencia, para distribuirlo o utilizarlo se debe pagar por su uso o cesión de uso. En estas condiciones, el pago a un no residente por cualquier uso o cesión de uso del software supondría un canon.

Cabe precisar que si la transacción supone la distribución total del software ya no nos encontraríamos ante la cesión de un intangible tributable bajo la regulación de canon, sino más bien sobre el supuesto beneficios empresariales previsto en el artículo 7 de los CDI.

Ahora, lo interesante es que el software ya no es entendido- normalmente- como un intangible sino más bien como una mercancía fungible lo que genera problemas para el tratamiento tributario que sería aplicable (De la Torre 2009).

Sobre ello, si revisamos la potestad tributaria en el caso de cánones veremos que conforme al apartado 1 del artículo 12, la potestad tributaria lo tiene el residente en calidad de beneficiario efectivo.

Sobre ello, De la Torre (2009, p. 242) precisa que:

Si los Estados siguiesen la “recomendación” o propuesta del Modelo de Convenio de la OCDE de que los cánones tributasen exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor, la calificación de los pagos por software como canon o como beneficio empresarial, tendría un interés meramente académico. Sin embargo, esto no es así, y en casi todos los Convenios entre Estados acogidos al Modelo de Convenio existe una tributación en fuente de los cánones.

Ahora bien, como sucede lo anteriormente mencionado ha sido potestad de los estados miembros de la OCDE hacer que la tributación se dé en calidad de beneficios empresariales y no como canon.

Así, De la Torre (2009, p. 243) precisa que

«(...) los negocios usuales sobre software dan lugar a contraprestaciones, que deben calificarse fiscalmente como utilidades empresariales. Esta conclusión no se desprende del modelo, sino que se debe a la voluntad de los Estados de la OCDE de no gravar en fuente la adquisición de software para utilidades personales o empresariales o para su distribución.»

Habiendo revisado lo expuesto por la OCDE en cuanto al tratamiento tributario por la contraprestación de software en calidad de utilidades empresariales y canon vamos a mencionar lo que viene sucediendo en España.

En principio, debemos mencionar que España ha realizado sendos comentarios al Modelo del Convenio en la medida que España es un país importador de tecnología, sobre ello, lo que España ha dispuesto y ha requerido en la negociación de convenios como el suscrito con México es que los cánones sean gravados en la fuente.

Al respecto, conforme a lo previsto en la observación 28 a los Comentarios del artículo 12 del Modelo OCDE podemos evidenciar que España ha sido realizada con el objetivo de extender lo más posible la definición de regalías (Sánchez de Castro 2023).

Así, de la revisión de la observación 28 se menciona que los pagos relativos a software que deben ser tratados como regalías recaen en el ámbito de dicho artículo cuando la transmisión no sea por la totalidad de la propiedad de los derechos sobre el software. Lo que incluye la cesión de uso de un derecho de autor sobre el software para su explotación comercial y el software adquirido para la actividad comercial del usuario, en este último supuesto se precisa que nos debemos encontrar ante un software no totalmente estándar sino adaptado parcialmente al usuario (OCDE 2017).

En palabras de (Sánchez de Castro 2023), la observación fijada por España en cuanto al tratamiento de la cesión del software como regalías se circunscribe en dos escenarios:

1. El pago es realizado en contraprestación del derecho de uso sobre los derechos de autor del software para propósitos comerciales.
2. El pago es realizado en contraprestación del software adquirido para uso comercial con la precisión de que será adaptado a las necesidades del adquirente.

Al respecto, García (2014, p.45) precisa que:

A diferencia de la interpretación de la OCDE, para España la renta obtenida por la cesión del derecho a distribuir copias (explotación comercial de la obra) no se califica como canon si se trata de la distribución de programas de ordenador estandarizados que no incluyan el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción. Igualmente, de acuerdo con la posición española, se califican como cánones los pagos por la adquisición para uso empresarial o profesional por el cliente final de programas de ordenador adaptados de algún modo para el adquirente.

Ahora bien, es de mencionarse que para España la contraprestación por la cesión del software tendrá carácter de beneficios empresariales solo en el caso en el que la distribución del software sea uno estándar, pero nunca será considerado bajo dicho tratamiento en caso nos encontremos en el marco de un software hecho a medida (Sánchez de Castro 2023).

Entonces, conforme a la interpretación española solo nos encontraremos ante un supuesto contenido en el artículo 12 del CDI en caso de que la contraprestación se encuentre vinculada con una cesión de un software hecho a medida del cliente, entendiéndose a aquel software que es adaptado conforme al requerimiento del cliente o reproducido por el mismo. En caso contrario, será aplicable lo previsto en el artículo 7 del CDI.

Habiendo mencionado lo anterior, cobra relevancia el saber qué debemos entender por software estandarizado y qué no, pues cómo vemos para España el tratamiento fiscal será distinto si el estandarizado o hecho a medida.

No obstante, para la OCDE el tratamiento fiscal no cambia si nos encontramos ante un software estandarizado o hecho a medida, por lo que, sí resulta importante conocer qué se entiende por software estandarizado para efectos del tratamiento fiscal español.

Según (García 2014) la observación española es problemática en el sentido de identificar qué debe entender como estandarizado, en la medida que, en la mayoría de los casos, los programas suministrados no son elaborados en masa, pero tampoco son fabricados según las necesidades de un usuario en particular.

Conforme a lo mencionado por (García 2014) en base a la interpretación que realiza la Dirección General del Tráfico (DGT) nos encontramos ante un programa estándar cuando se ha fabricado igual para todos los usuarios, eso significa que no es posible su manipulación ni por distribuidores ni por usuarios.

Como hemos precisado, cuando nos encontremos ante un supuesto de programa estándar deberemos tener en cuenta que por la cesión se generarán rentas en calidad de beneficios empresariales.

En su defecto, nos encontraremos ante programas adaptados o personalizados a las necesidades del usuario los que recibirán el tratamiento fiscal de cánones.

Sobre el particular, conforme a (Sánchez de Castro 2023), el software no podrá considerarse completamente estándar si existe una adaptación mínima del software a satisfacer las necesidades del adquirente.

Por otra parte, a fin de aproximarnos a lo que debe entenderse por software estándar (Sánchez de Castro 2023) cita la sentencia expedida por la Audiencia Nacional española de fecha 05 de octubre de 2022 que resuelve el Caso No. 5284/2022 que versa en analizar si a juicio de la Sala la transacción del software correspondía que sea bajo el alcance de cánones y gravar con el impuesto a la renta de no residentes y no como se pretendía hacer bajo el amparo de considerarlo como beneficios empresariales y no retener.

Al respecto, en breves palabras el caso gira en torno al software de ORACLE el cual era comercializado por ORACLE IBERICA (española) en virtud del contrato de comisionista con ORACLE EMEA LIMITED (irlandesa) en el presente caso el juzgado llega a sostener que el software comercializado genera rentas de cánones y no corresponde su calificación como beneficios empresariales en la medida que por sus características y complejidad técnica el software ORACLE no estaría diseñado para usuarios finales, sino que- por el contrario- tendría que ser adaptado a los requisitos de la empresa una vez puesto a disposición.

Lo anteriormente expuesto es esencial ya que, como hemos mencionado desde un inicio, es fundamental contar con una figura jurídica clara y precisa que permita a los estados exigir la imposición de los beneficios generados por dichos fenómenos económicos digitales.

Así por ejemplo es interesante traer a colación lo mencionado por Jabalera (2018, p.32) quien cita lo expuesto por Cruz (2017) cuando menciona que resulta fundamental la adopción de una definición clara, precisa de intangible que esté a la altura del paradigma innovativo que se genera en los nuevos negocios digitales.

Por lo expuesto, en España existe más o menos una posición clara en cuanto al tratamiento del SaaS el cual se determinará en cuanto a si el mismo califica como uno hecho a medida o

estándar. En el caso que califique como uno hecho a medida la tributación será bajo la figura jurídica de canon y en ese entendido España tendrá potestad tributaria sobre las rentas que se generen.

Asimismo, en palabras de (Sánchez 2023) la diferencia con el software tradicional y el cloud computing o SaaS es la puesta a disposición al usuario o cliente, pues ahora la entrega del programa no es a través de un medio físico como lo era; por ejemplo, a través de un CD, sino ahora es a través de un acceso remoto.

Bajo dicha premisa conforme a lo expuesto por (Sánchez 2023) no sería correcto el considerar el tratamiento fiscal como uno distinto con motivo a que la puesta a disposición ahora es a través de un medio intangible que es la red y ya no un medio físico, para el mencionado autor la diferencia en el tratamiento tributario no reside en el medio por el que se da acceso al software.

Por lo tanto, no corresponde que el tratamiento tributario- en el marco de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición- sea bajo la aplicación de rentas por beneficios empresariales conforme al artículo 7 de Modelo OCDE donde la imposición es exclusiva del estado de residencia.

Sino que, el tratamiento fiscal debe corresponder a la naturaleza propia del servicio (provisión de software) por lo que resulta aplicable lo previsto en el artículo 12 pues la calidad del mismo es de un intangible. La provisión del software por el medio digital no hace que su naturaleza cambie, sigue siendo un supuesto inmerso dentro de la figura de regalías. En ese contexto, resultará posible que el estado fuente tenga potestad sobre las rentas generadas. (Sánchez 2023)

2.5. NOCIONES TRIBUTARIAS DEL SAAS CONFORME AL MODELO ONU

Para los países en vía de desarrollo que tienen como característica el ser importadores de nuevas tecnologías la problemática fiscal de la economía digital fue más evidente con la ocurrencia de la pandemia del Covid19.

Fue la pandemia del Covid19 que obligó que los países de la región latinoamericana se inserten de manera más rápida al fenómeno digital, así, recordemos que durante la crisis sanitaria donde se ordenó desde los poderes públicos las medidas de confinamiento ello generó que la actividad económica sea dada de manera remoto, ello es evidente cuando vemos los

proyectos legislativos en cuanto a la regulación del trabajo remoto distinguiéndolo del teletrabajo.

Así como también se diversificaron la entrega de comida a través de los aplicativos móviles. Las empresas líderes del delivery se volvieron en la realidad diaria de muchos. Así, por ejemplo, en Perú, empresas como Rappi y PedidosYa (antes Glovo) son las que tuvieron mayor participación en el mercado. Así, conforme a lo precisado por (Chavez 2021) la empresa Rappi tendría una participación del 65% en el mercado local.

En igual sentido, en Colombia el uso de aplicativos móviles también tuvo un fuerte impacto producto de la pandemia, así tenemos que algunos de los aplicativos más conocidos fueron Rappi, Domicilios.com, Merqueo, entre otros. Así, según (Amaya 2020) Rappi fue uno de los aplicativos más usados llegando a alcanzar más del 60% en el mercado de Rappi.

Como se aprecia la pandemia permitió que los mercados locales de Perú y Colombia vieran la participación como agentes activos de estos gigantes tecnológicos por lo que, en el seno de la ONU cobró sentido discutir cuál sería el tratamiento fiscal aplicable para los servicios digitales.

La discusión del tratamiento fiscal de las nuevas tecnologías cobró mayor impacto luego de «los entregables del proyecto de Erosión de la base imponible y Traslado de ganancias del Grupo de los 20 (G-20) /OECD en 2015» (Bansal 2021, p. 2) en la medida que no se llega a un acuerdo en común en cuanto al tratamiento de la economía digital, por lo que se desencadenó que muchos países miembros adoptarán medidas unilaterales para contrarrestar la problemática fiscal.

A nivel de los países en vías de desarrollo donde se establece con mayor presencia las transnacionales tecnológicas sin que todavía sea del todo claro la tributación de los mismos en dichos países es que el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria trabajó un proyecto proponiendo el tratamiento fiscal de los servicios digitales automatizados así se propuso un artículo 12b en el Modelo de Tratado Tributario (Porporatto, 2020).

Para ello, el Comité conformó una Subcomisión en Retos Fiscales el cual se encargó de redactar el artículo 12b así como desarrollaron los comentarios del mismo. Ahora bien, debemos señalar que en el caso del Modelo de las Naciones Unidas (ONU) la asignación de beneficios fiscales se enfoca en dar preferencia al estado de la fuente esto significa el país

donde se lleva a cabo la inversión en contrario sentido al desarrollo y enfoque del Modelo OCDE el cual gira en torno a beneficiar a los inversionistas.

Sobre el mismo, con motivo a la sesión de abril del 2021 se aprobó la inclusión del artículo 12b al convenio del Modelo ONU, en el mismo se estableció la tributación de los réditos del negocio digital automatizado sin ningún requisito de EP, es decir, sin tener en cuenta la presencia física o presencia del agente (Bansal 2021).

Sobre el mismo debemos comentar que conforme a la (ONU 2021) la finalidad de la propuesta de inclusión del artículo 12b persigue la eficiencia y la practicidad en la medida que busca que las administraciones tributarias logren de la manera más sencilla que dichos servicios paguen en el país de la fuente.

Así, conforme con Bansal (2021, p.3) el contribuyente tiene la posibilidad de elegir entre dos opciones: «reteniendo el impuesto al momento de cada pago y, en segundo lugar, mediante el ingreso anual neto de la entidad extranjera computado con base en los ingresos derivados a nivel local de la jurisdicción del mercado y las ganancias globales del grupo de empresas multinacionales (MNE).»

En cuanto al aspecto de la retención la (ONU 2021) precisa que la retención de impuestos en la fuente es un mecanismo sencillo de implementar por las administraciones tributarias de tal forma que se establece que el país fuente tendrá que retener el importe bruto de los pagos efectuados por el residente en el país fuente o por el establecimiento permanente en caso de corresponder. Adicionalmente, dicha propuesta también está relacionada con la posibilidad de permitir la tributación mediante la declaración de los impuestos.

Otro tópico importante desarrollado por la ONU es la poca relevancia en cuanto al análisis de la presencia significativa del no residente, así se dispone que dicha situación no es decisoria para la tributación de los servicios automatizados por lo que no se requiere ningún umbral que determine si existe o no presencia física.

Lo expuesto es relevante para el presente trabajo en la medida que la propuesta de la inclusión del inciso b) del artículo 12 propuesta por el Grupo de Expertos referida a servicios digitales automatizados incluye a la computación en la nube.

2.6. NOCIONES TRIBUTARIAS DEL SAAS EN COLOMBIA

2.6.1. La naturaleza jurídica tributaria de los SaaS en Colombia

Previamente, resulta importante mencionar que en Colombia a efectos de la problemática de la digitalización de la economía se promulgó la Ley 527 de 1999, Ley de Comercio Electrónico, mediante dicha Ley se regula y reglamenta el acceso y uso del comercio electrónico.

De acuerdo con el inciso b) del artículo 2 se precisa que por comercio electrónico se entiende a toda relación de índole comercial, sea o no comercial, estructurada a partir del uso de uno o más mensajes de dato o de cualquier otro medio similar (art. 2, Ley 527/1999).

Al respecto, conforme a la doctrina de la DIAN se emitió el Oficio 20297 de 2015 mediante el cual se estableció que por comercio electrónico se entiende a todas las transacciones de bienes o servicios a través del internet (art. 60, Oficio 20297).

Como se puede apreciar, en Colombia se dispuso una regulación vinculada con los servicios digitales, pero está limitado a las transacciones de bienes y servicios a través del internet, por lo que no resulta aplicable para efectos del SaaS. No obstante, es importante tener en cuenta de la regulación comentada en vista de que brinda una noción del desarrollo normativo vinculado a la problemática digital.

Ahora bien, en el caso de Colombia las definiciones legales tributarias en materia de impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas se encuentran establecidas en el Estatuto Tributario aprobado por el Decreto 624 de 1989 y el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria aprobado por el Decreto 1625 de 2016.

Para efectos de analizar la naturaleza jurídica de los SaaS conforme a la legislación interna será importante revisar dichos cuerpos normativos ya que son la base principal para efectos de la regulación tributaria.

Cabe mencionarse que es la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la encargada de la administración y fiscalización de los impuestos por lo que, habrá algunas disposiciones que serán previstas por ella y que, en las líneas siguientes comentaremos.

Asimismo, algo interesante de resaltar es que conforme al Decreto 1292 de 2015 se precisa que la DIAN está a cargo del Director General quién es nombrado por el Presidente de la República.

Se precisa en el artículo 3 de la normativa en comentario que la DIAN tiene dentro de sus funciones -además de las comentadas- la de actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria⁵ (art. 3, Decreto 1292).

Ahora bien, debemos partir señalando que, en Colombia, los SaaS no tienen una definición propia establecida en la legislación tributaria colombiana (nos referimos al Estatuto Tributario y el Reglamento en Materia Tributaria), no obstante, la DIAN ha venido desarrollando a lo largo del tiempo el tratamiento tributario aplicable a la computación en la nube.

Cabe precisar que, para efectos de imposición indirecta, sí existe una regulación expresa en cuanto a la exclusión del IVA para la computación en la nube. Así tenemos que ello ha sido tanto precisado en el Estatuto Tributario y en varios pronunciamientos de la DIAN como el Oficio 17056 de 2017.

Así, para efectos normativos debemos tener en cuenta que fue a través del artículo 187 Ley 1819 de 2016 que se adicionó la exclusión del IVA al suministro de computación en la nube, por lo que, actualmente el Estatuto prevé dicha exclusión de manera específica en el artículo 476 numeral 21.

Tomando en cuenta las reflexiones de la DIAN sobre la computación en la nube se torna necesario analizar cuál es el tratamiento tributario de los SaaS en Colombia, esto significa bajo qué figura jurídica tributarán en dicho país, para ello, iniciaremos evaluando cada una de las figuras jurídica que podrían calzar como SaaS.

Conforme al criterio de la fuente, en Colombia, una sociedad extranjera solo será gravada por las ganancias, réditos, ingresos que se generen en territorio colombiano (Quimbayo, 2022).

No obstante, existe excepciones como en el caso de la asistencia técnica.

⁵ Dicha referencia es importante tener en cuenta en la medida que para Colombia, la DIAN tiene como competencia emitir pronunciamientos que son doctrina, es decir, tienen carácter vinculante para el administrado. En sentido contrario, tenemos que en Perú la autoridad tributaria que es ostentada por la SUNAT no tiene la potestad de emitir pronunciamientos que califiquen como doctrina, en la medida que sus pronunciamientos se consideran como actos administrativos no vinculantes para el administrado lo que evidencia un distinto tratamiento en ambos países.

Al respecto, conforme a Quimbayo (2022, p. 316):

La regla general con relación al impuesto sobre la renta es que los servicios prestados en el extranjero no están gravados en Colombia, salvo que se trate de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o consultoría, los cuales generan ingresos de fuente nacional independientemente del lugar donde se presten, pues se entienden prestados “desde” el exterior.

Así tenemos que, el numeral 7 del artículo 24 del Estatuto Tributario establece que se considera ingreso de fuente nacional los beneficios de la prestación de servicios de asistencia técnica sea que se suministren desde el exterior o en el interior del país. Como vemos, el caso de los servicios de asistencia técnica es una excepción al criterio fuente.

Ahora bien, continuando con lo previsto sobre asistencia técnica se establece en el artículo 30, adicionado por la Ley 383 de 1997, que en el caso de servicios de asistencia técnica prestados desde el exterior, estarán sujetos a la tasa del 10% en calidad de impuesto de renta.

En caso de que el servicio de asistencia técnica sea prestado en territorio colombiano por personas no residentes o no domiciliadas, el impuesto sobre la renta solo se aplicará la tarifa del 35%.

Sobre el particular, la DIAN a través del Oficio N° 068312 de 31 de diciembre de 2014 esbozó una definición de asistencia técnica, diferenciándolo de los servicios técnicos, así se establece que los servicios de asistencia técnica se caracterizan por la aplicación de conocimientos tecnológicos, pero a su vez implica la transmisión de conocimientos.

En cambio, para efectos de la legislación interna cuando nos referimos a servicios técnicos solo implica la aplicación de los conocimientos tecnológicos, mas no la transmisión de conocimiento es allí donde reside la diferencia entre ambas figuras jurídicas.

Como habíamos mencionado en las líneas previas, la DIAN a través de la Dirección de Gestión Jurídica ha emitido pronunciamientos doctrinales mediante los cuales se ha delimitado una definición de lo que debe entenderse por servicio técnico.

Es así que, mediante Oficio 1415 de fecha 07 de noviembre de 2018 la DIAN (2018, p. 8) expone que «el servicio técnico debe ser entendido como: la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos o /a utilización de conocimientos

tecnológicos aplicados directamente por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que la mínima conlleve la transmisión de conocimientos».

De lo antes expuesto, podemos sostener que en Colombia se entiende por servicio técnico a aquel servicio que supone la aplicación directa de una técnica impartida por un operario sin que suponga la transmisión de conocimiento o se utilice conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica.

Agregado a lo anterior, conforme al Estatuto Tributario se precisa en el numeral 8 del artículo 24 que se considera renta de fuente nacional la prestación de servicios técnicos sea que se suministre desde el exterior o que los mismos sean prestados desde Colombia.

El Estatuto Tributario precisa en el artículo 408 que en el caso de pago por concepto de servicio técnico la tarifa de retención es del 30% del valor nominal del pago; establece, en el artículo 409 que en el caso de servicios técnicos prestados por sujetos no domiciliados en Colombia estarán sujetos en la fuente con una tarifa única del 10%, dicha normativa establece que dicha tarifa será aplicada así el servicio sea prestado en el país o desde el exterior.

Ahora bien, en caso el SaaS tuviese naturaleza jurídica de intangible- al ser concebido como un bien inmaterial- tendríamos que aplicar lo previsto en artículo 240 del Estatuto Tributario que precisa que para las empresas extranjeras que prevé la tarifa única del 35%⁶.

Teniendo en cuenta las definiciones antes expuestas corresponde analizar si la misma comprende a los SaaS. Al respecto, Colombia ha establecido una definición respecto al cloud computing y de manera particular a lo que respecta a los SaaS para efectos de determinar la Impuesto a las Ventas -en adelante IVA-.

Sobre ello, para efectos de la definición ha tomado como base lo establecido por el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicación⁷- en adelante, MINTIC- que ha señalado que se entiende por cloud computing y, por tanto, a través de la definición propuesta permite dar el siguiente paso para establecer su diferencia con la definición de servicio técnico.

⁶ Conforme lo dispone el Oficio N° 14310, se entiende como ingreso de fuente nacional los beneficios o regalías independientemente que se le suministre desde el exterior.

⁷ En Colombia se ha visto conveniente que la transformación digital se lleve de la mano con el MINTIC, así el 26 de abril de 2022 se firmó el memorando de entendimiento para incluir el RUT en la carpeta ciudadana digital.

Mediante lo dispuesto en el dispositivo legal Concepto No. 017056 del 25 de agosto de 2017 que establece la exclusión del IVA en vista de los siguientes considerandos:

Primero, se prevé una definición de servicio de computación en la nube o Cloud Computing disponiéndose que debe entenderse a aquél «que permite el acceso por demanda, omnipresente a una red de un conjunto compartido de recursos computacionales configurables, cabe mencionarse que los mismos requieren de un mínimo esfuerzo o participación del proveedor» (DIAN 2017). Se dispone que el cloud computing conlleva cinco características primordiales que detallamos a continuación:

- (1) Autoservicio bajo demanda o “on-demand self-service”, el usuario puede proveerse de las aplicaciones casi de manera automática, sin requerir de interacción humana con el proveedor;
- (2) Acceso amplio a red o “broad network access”, los servicios que son proporcionados pueden accederse a través de plataformas como son los celulares, las tablets, las laptops.
- (3) Asignación común de recursos o “resource pooling”,

Asimismo, confirma lo dispuesto en el anterior dispositivo normativo mediante el Oficio de registro No. 1058335 del 22 de junio del 2017, el MINTIC quien se basó en lo dispuesto por el NIST dispuso qué debe entenderse por cloud computing y precisó que se utiliza para completar tareas digitales específicas lo que lo diferencia del cloud storage que es utilizado principalmente para almacenar datos.

Posteriormente, se han publicado Oficios en el 2018 y 2019 relacionados con el cloud computing para efectos de determinar si la computación en la nube debe recibir el tratamiento de un servicio técnico.

Así se ha previsto en el Oficio 032620 de 2018 la posibilidad de que sea entendido como un servicio técnico cuando se cumple con lo siguiente (DIAN 2018):

En mérito de lo expuesto, este Despacho reconsidera el Concepto 000065 de febrero 6 del 2018, en lo referente a la calificación del servicio de computación en la nube o Cloud Computing como un servicio técnico para efectos tributarios, en el sentido de que se deberá observar, frente a modelos de servicio y casos concretos, si en la prestación de ciertos servicios de computación en la nube existe intervención por parte de un operario, así sea mínima, que implique la aplicación de conocimientos especializados sin transmisión de los mismos, para que se configure un servicio técnico.

Como se aprecia, conforme al Oficio en comentario, la DIAN ha señalado que los servicios de cloud computing pueden ser entendidos bajo la figura jurídica de servicio técnico en caso de que se observe que existe una intervención por parte de un operario así esta sea mínima. Sobre ello es importante mencionar algunas ideas adicionales que detallamos en las siguientes líneas.

El Oficio 032620 de 2018 versa sobre una consulta relacionada con determinar si efectivamente el servicio de cloud computing debe ser entendido siempre como un servicio técnico, para ello, en la reconsideración se precisa que la computación en la nube no califica como tal por los siguientes fundamentos:

1. Quien provisiona el servicio de cloud computing no hace uso de un arte o técnica para prestar dichos servicios.
2. La provisión que da el prestador del servicio de cloud computing no tiene naturaleza de asesoría el cual es un elemento importante para la calificación de servicios técnicos. Para ello, se resalta que puede que exista una mínima intervención humana, si es que hubiera, pero nunca puede ser entendida como una asesoría.
3. El uso de la internet para provisionar los servicios de cloud computing si bien son servicios tecnológicos no deben ser entendidos- per se- como servicios técnicos.

Mediante el presente Oficio 032620 de 2018 se hace referencia a la importancia de diferenciar el servicio de computación en la nube con el cloud storage, así basado en lo dispuesto en el Oficio de registro número 1058335 del 22 de junio del 2017 se expresa que la diferencia radicaría en lo siguiente (DIAN 2018):

El cloud storage debe ser entendido básicamente como almacenamiento en la nube lo que significa el acopio de la información (data), mientras que el cloud computing supone el procesamiento de la información para ofrecer resultados palpables a un usuario.

En cuanto a su diferencia con el cloud storage nos parece interesante resaltar que algo que permite diferenciar es que el cloud computing está orientado a las necesidades particulares sean una persona o empresa, así la (DIAN, 2018) refiere que podemos identificar como ejemplos a los servicios de procesamiento de datos y marketing.

Otra resolución importante que versa sobre el tópico de cloud computing es la vinculada con el Oficio 14310 de 2019 expuesto por la DIAN (2019, p.2-3):

Quiere decir lo anterior, que, en la noción de un servicio técnico, existe la intervención bien sea mínima o absoluta, de un operario que a través de la aplicación directa de una técnica presta o ejecuta un servicio, sin la que la misma conlleve a la transmisión de conocimientos.

(...)

De lo anterior es dable entender que, si bien es un modelo que permite el acceso a una red de un conjunto de información y de aplicaciones, estos son aprovisionados y liberados por la gestión, ejecución o interacción mínima del proveedor de servicios, que, en este caso en particular, es quien provee o suministra a través de la observancia de unas características y de la implementación de un modelo de servicio, la computación en la nube o cloud computing a un usuario.

(...)

Así las cosas, resulta palpable que la labor realizada por el proveedor es eminente y sustancial para la ejecución de un servicio de computación en la nube o Cloud Computing, que acompañado a su desarrollo y puesta en marcha requiere de conocimientos especiales de una ciencia para uso debido y satisfactorio del usuario.

(...)

Como vimos para efectos de renta, tenemos que, en base a los sendos oficios emitidos por la DIAN el tratamiento fiscal de la computación en la nube y, en su defecto, el tratamiento del SaaS versará en determinar si es que el mismo se entiende como un servicio técnico.

En ese caso, si el mismo es prestado por un no domiciliado la retención aplicable será del 20%. En caso contrario, si no califica como servicio técnico y es prestado por un sujeto no domiciliado entonces se entenderá que la operación no se encontrará sujeta con el Impuesto sobre Renta, encontrándose excluido de tributar.

Otro aspecto tributario para analizar es el referido al desarrollo legislativo en cuanto al Impuesto Sobre las Ventas, en adelante IVA, el cual grava las operaciones de destino, el sujeto pasivo de este impuesto es el usuario final.

Como la economía digital distorsiona la identificación del lugar dónde se realizan las operaciones pues no se determina con claridad el lugar geográfico donde se llega a entregar el producto o se presta el servicio.

Por dicha circunstancia, en Colombia de acuerdo con (Cabrera, 2022) con la reforma tributaria modificó los hechos generados del IVA disponiendo que se encuentran gravados con el impuesto los servicios prestados ya sea en Colombia o desde el exterior⁸.

Por otra parte, Colombia ha desarrollado internamente en el Estatuto Tributario la referencia expresa de excluir los servicios de computación en la nube del IVA, de tal forma que si nos encontramos ante un supuesto de SaaS entonces dicha operación se encontrará exenta de tributar para efectos del impuesto indirecto. Para dicha exclusión se deberá cumplir con los requisitos precisados por el Estatuto Tributario, en caso de no cumplirlas tendría que tributar con la tasa del 19%.

Es menester mencionar que la exención en cuanto al IVA se propició por medidas del ejecutivo en vista que se quiso desarrollar a Colombia como país tecnológico más que nada lo que se quiso promover, en gran medida en el gobierno de Iván Duque, fue la inversión en ciencia y tecnología⁹.

2.7. NOCIONES TRIBUTARIAS DEL SAAS EN PERÚ

2.7.1. Descripción de los supuestos de hecho gravado según la Legislación Peruana

A fin de contextualizar el tratamiento que corresponderá a los SaaS en la regulación tributaria peruana comenzaremos por detallar cada uno de los supuestos gravados por la Ley del Impuesto a la Renta del Perú.

⁸ La tributación en el caso del IVA parte de un principio que es conocido como criterio de territorialidad en base al mismo se determina que las operaciones sean prestaciones de dar o hacer, como en el caso de los servicios, se encontrarán gravados con el impuesto; siempre que, los mismo sean brindados en el territorio colombiano. No obstante, el arribo de la tecnología ha propiciado que en Colombia se reformula la normativa a fin de gravar con IVA aquellos servicios prestados fuera del territorio colombiano.

⁹ En el gobierno de Iván Duque que se crea el MINTIC (Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación) como hemos comentado en las líneas anteriores, el MINTIC en trabajo conjunto con la DIAN desarrollan la definición de la computación en la nube y es que a través de esa cooperación que se determina su tratamiento tributario como servicio técnico.

Esta norma junto con el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta conforma el marco doméstico o interno de tratamiento fiscal de las rentas en el Perú cuando nos referimos a impuesto sobre la renta o ganancia.

De manera complementaria, a fin de conocer la tributación en el marco del consumo generado vamos a analizar lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas juntamente con su Reglamento pues ambas normativas son las directrices en cuanto a lo concerniente a la imposición al consumo.

A nivel de tributación internacional, la norma que complementa la imposición del Impuesto a la Renta son los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria, siendo que en la actualidad los convenios vigentes son los suscritos con Chile, Canadá, Brasil, Estados Unidos Mexicanos, República de Corea, Confederación Suiza, República de Portugal y con Japón, este último vigente desde el primero de enero de 2022.

Asimismo, lo dispuesto mediante la Decisión 578 que viene a ser el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal suscrita por los países miembros de la Comunidad Andina.

En ese sentido, el marco regulatorio sustancial del Impuesto a la Renta en el Perú se sustenta en tres niveles normativos:

- a) La Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR)
- b) El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR)
- c) Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria suscritos por el Perú con diferentes países.

Sobre la base de este punto de partida describiremos brevemente los supuestos de hecho que la LIR en su artículo 9 establece como considerados bajo la jurisdicción del Perú y tienen la denominación de “rentas de fuente peruana” cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos.

Al respecto, la LIR ha previsto los siguientes supuestos que consideramos de necesario análisis para el presente trabajo y estos se refieren a los vinculados con las actividades originadas en (i) actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole llevadas a cabo en territorio nacional;

- (ii) las producidas por el trabajo personal llevadas a cabo en territorio nacional,
- (iii) las que sean obtenidas por servicios digitales prestados a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación que se preste por plataformas o de tecnologías que usen el internet siempre que el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país y finalmente, y
- (iv) las obtenidas por asistencia técnica cuando se utilice económicamente en el país.

Los supuestos detallados conforman aquellos hechos que la norma incluye en su conceptualización como supuestos gravados con el Impuesto a la Renta y particularmente, considerados renta de fuente peruana.

Es decir, los considera producidos en el Perú, aun cuando en algunos casos no se efectúen físicamente en el territorio. Esta calificación alude al criterio de la fuente sin tomar en cuenta la residencia u otras características del hecho generador.

Pues bien, es preciso detallar que -de estos supuestos de hecho- separaremos los siguientes supuestos por su especial importancia a la hora de caracterizar a los SaaS según la regulación peruana. Nos referimos a los incisos e), f), i) y j) que correlativamente son los siguientes:

- **Servicios:** Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- **Trabajo:** Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.
- **Servicios digitales:** Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.
- **Asistencia técnica:** La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Consideramos importante la separación y profundización sobre estos cuatro supuestos de hecho con la finalidad de determinar en cuál de ellos se encuentra comprendido los SaaS. En efecto, es necesario explicar cada uno de estos conceptos a fin de llegar al tratamiento tributario adecuado en la regulación peruana.

2.7.2. Distinción entre los conceptos de (i) servicios, (ii) trabajo, (iii) servicios digitales y (iv) asistencia técnica.

2.7.2.1. Los servicios en la LIR

Como hemos señalado la distinción de estos conceptos tiene como finalidad determinar el tratamiento tributario aplicable a los SaaS.

Con relación al tratamiento aplicable a los servicios establecido en el inciso e) de la LIR, este se encuentra referido a toda actividad civil producida o efectuada en espacio peruano. En otras palabras, la actividad que da pie a la generación de renta debe necesariamente desarrollarse en territorio peruano para encontrarse gravado con el Impuesto a la Renta de fuente peruana.

Esta consideración excluye a determinadas formas de desarrollo de los SaaS cuando estos no se desarrollan físicamente en el Perú. Y es que, la esencia de las SaaS es la inexistencia de espacios físicos en cuanto a su desarrollo o su vinculación con un determinado territorio.

Es importante precisar que este inciso no tiene una vocación de regular a las TICs sino en específico a las actividades civiles como los servicios profesionales, los servicios de construcción, y general toda actividad humana no efectuada a título de trabajador o empleado bajo dependencia.

2.7.2.2. El trabajo en la LIR

Conforme al artículo 9 inciso f) de la LIR, las actividades originadas en el trabajo personal llevadas a cabo en el territorio nacional son rentas de fuente peruana, en ese sentido, para efectos de la normativa peruana, se entenderá que nos encontramos ante un supuesto de renta si el trabajo es realizado en territorio peruano.

Dicha definición resulta importante para el análisis del tratamiento del SaaS en la medida que parte de la distinción se encuentra en si la prestación del SaaS implica actividad humana o si el mismo debe ser entendido desde un enfoque de automatización donde la actividad humana es casi nula.

2.7.2.3. Servicios digitales en la LIR

En cuanto a servicios digitales debemos mencionar que conforme al artículo 9 inciso i) de la LIR se considera renta de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales que sean

prestados a través del internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes cuando el servicio se utiliza económicamente o se consuma en el país.

Por utilización económica o consumo en el país se debe entender, conforme a lo mencionado por la (Sunat 2019) en el Informe N° 110-2019-SUNAT/7T000, cuando un contribuyente receptor de tercera categoría considera como costo o gasto la contraprestación pagada por el servicio digital y, siempre que, cumpla con el principio de causalidad conforme al primer párrafo del artículo 37 de la LIR ¹⁰.

Como se aprecia, conforme a la LIR, se entiende como renta de fuente peruana aquellas que provienen de aquellos servicios denominados “digitales” entendidos como aquellos que son prestados a través del internet o plataformas o tecnologías que utilizan el internet o cualquier otra red equivalente, como se puede apreciar, conforme a la normativa peruana existe una noción en cuanto a los servicios digitales entendiéndolos como aquellos que se prestan a través del internet o medio análogo.

Asimismo, agrega la norma que se entenderá renta de fuente peruana siempre que se utilice económicamente o se consuma en el territorio peruano.

Ahora bien, en sentido similar y complementario, la RLIR dispone las siguientes 5 características del servicio digital:

1. Califican como servicios
2. Son prestados a través del internet
3. Se brindan mediante accesos en línea
4. Especialmente automático
5. No son viables en ausencia de la tecnología de la información

Asimismo, la RLIR ha previsto que aquellos servicios digitales que sean prestados por no domiciliados tendrán un impuesto del 30% cuando el mismo sea brindado por un domiciliado, para ello se ha previsto que la persona domiciliada tendrá a cargo dicho impuesto.

¹⁰ Por causalidad del gasto se debe entender a aquellos que contribuyan con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de renta gravada de la empresa.

En ese sentido, la persona domiciliada deberá retener el 30% ya que, conforme a la normativa interna, según lo dispuesto en el artículo 71 inciso c) de la LIR, es de carácter obligatorio y de forma solidaria que la entidad domiciliada efectúe la retención y pago del impuesto¹¹.

Sobre el particular, es importante comentar los pronunciamientos internos que se han brindado sobre los servicios digitales, así debemos señalar- preliminarmente- que, en el Perú, se emiten informes de la Autoridad Administrativa (conocidos como “Informes SUNAT”) que no son vinculantes; es decir, no son de obligatorio cumplimiento para el administrado, sin embargo, es de obligatorio cumplimiento para la entidad pública, por lo que permite entender la comprensión que tiene la Sunat al respecto.

Al respecto, la (SUNAT 2008) ha emitido el Informe N° 018-2008/2B0000 mediante el cual hace referencia a las 5 características mencionadas en las líneas previas para efectos de sostener en su análisis que las rentas generadas por un proveedor no domiciliado que realiza procesos automatizados que emiten respuesta desde su servidor ubicado en territorio extranjero hasta el servidor del cliente ubicado y domiciliado en el país califica como servicio digital.

En similar sentido, la (Sunat 2019) a través del Informe N° 110-2019-SUNAT/7T000 donde se precisa que el servicio que consiste en la provisión de claves de acceso que supone la disposición en línea de un software estándar y sus actualizaciones, correcciones y modificaciones.

Cabe mencionar que, dicha disposición no implica una transferencia o cesión de propiedad, así como tampoco se entregan licencias de uso del mencionado software. Al respecto, la Sunat precisa que para calificar como servicio digital se deben cumplir con las 5 características mencionadas en el Reglamento y, además, el servicio debe ser usado o consumido en el país.

Por otra parte, la (Sunat 2014) a través del Informe 044-2014-SUNAT/7T0000 ha precisado que- necesariamente- para que un servicio califique como servicio digital debe cumplir con ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. En

¹¹ Como vemos en Perú se ha previsto a la figura de la retención como un supuesto a través del cual se pueda controlar el pago del impuesto a la renta, ya que en caso el servicio digital lo brinde un no domiciliado, la persona domiciliada tendrá la obligación de retener el 30%. Cabe mencionar que dicha disposición en cuanto agente de retención solo está prevista para aquellos sujetos que califican como empresas, mas no para personas naturales.

caso de que el servicio no cumpla con dichas características no nos encontraremos ante un servicio digital.

Asimismo, existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal (órgano encargado de resolver en segunda y última instancia administrativa), en este caso, el Tribunal Fiscal puede emitir meras resoluciones que no tienen carácter obligatorio o resoluciones que si los tienen y que son conocidos como “resoluciones de observancia obligatoria”.

Las resoluciones de observancia obligatoria son aquellos criterios de interpretación normativa que tienen efectos para todos los administrados y para la propia Sunat. En el presente escrito vamos a comentar resoluciones que no tienen carácter de observancia obligatoria, no obstante, da luces de lo que el Tribunal Fiscal entiende por servicios digitales.

2.7.2.4. Los intangibles en la LIR

Finalmente, en caso de que el tratamiento del SaaS sea tratado en el marco de ser entendido como un intangible es menester exponer la tributación del mismo para efectos de la normativa peruana interna y su jurisprudencia.

Al respecto, si el SaaS calificase bajo la figura de un intangible y el mismo sea prestado desde el exterior por un no residente correspondería aplicar lo dispuesto en el artículo 9 inciso b que dispone la tributación de las regalías entendidas dentro de la figura de producción de bienes de acuerdo con la presencia física o utilización económica en el país.

Asimismo, la norma en comentario precisa que en el caso de las regalías se considerará como renta de fuente peruana en caso de que los bienes o derechos por los que se pague la regalía se utilicen económicamente en el país o cuando sean pagadas por un sujeto con domicilio en Perú (art. 9, Decreto Supremo 054/99).

Al respecto, la Ley del IR cuenta con una definición de lo que debe entenderse por regalía así dispone que se entiende por regalías a toda contraprestación por la cesión, entre otras, «(...) de programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. (...)». (art. 27, Decreto Supremo 054/99).

Asimismo, conforme a la Ley del IR (art. 27, Decreto Supremo 054/99) se entiende:

(...) por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole

referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

Asimismo, se ha dispuesto en el inciso d) del artículo 56 de la Ley del IR que en el caso de rentas de personas jurídicas no domiciliadas la tasa aplicable será del 30% para los supuesto de regalías.

Por otra parte, conforme al artículo 76 de la Ley del IR aquellos sujetos que retribuyan rentas a no domiciliados por concepto de regalías tendrán la obligación de abonar al fisco el importe retenido y esto deberá producirse en el mes en que se produzca el registro contable sin importar si se paga o no las retribuciones al sujeto extranjero.

De lo expuesto tenemos que en el caso que el SaaS califique bajo el entendido de una retribución por regalías lo que podría resultar en caso se entienda a la misma como transmisión de información de carácter técnico lo que correspondería sería que la empresa domiciliada retenga el importe del 30% y la retención tendría que producirse en el mes que registre la operación en su contabilidad.

2.8. ELEMENTOS JURÍDICOS COMPARADOS POR LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Lo expuesto en las líneas precedentes sobre la necesidad de determinar la naturaleza jurídica de los servicios de computación en la nube resultan de relevancia cuando nos encontramos ante un supuesto de prestación del servicio por un no domiciliado, lo que es un hecho recurrente más aún porque en la actualidad la gran parte de los servicios SaaS son prestados por no domiciliados (por ejemplo, plataformas como Microsoft Teams o Zoom).

En esos escenarios resulta importante decidir bajo qué tratamiento se tendrá que tributar en los estados sea tanto el prestador como usuario del servicio, pues dependerá de las definiciones propias de la legislación interna para determinar la tributación.

Lo expuesto cobra mayor sentido cuando entre los países donde la actividad se ha llevado a cabo existe un Convenio para Evitar la Doble Imposición pues en ese caso veremos los efectos fiscales acordados para decidir la tributación por las rentas generadas.

Claro está que dicha discusión gira en torno al impuesto a la renta pues la problemática deviene en determinar dónde se ha generado el rédito o ganancia económica, no obstante, también como hemos mencionado en el presente trabajo el impuesto general a las ventas es un hecho relevante para los estados porque significa un mecanismo de recaudación bastante eficiente.

Ahora bien, volviendo al punto materia de análisis vamos a exponer brevemente supuestos prácticos de doble tributación que podría ocurrir entre las relaciones económicas entre países así tenemos los siguientes casos que expondremos a continuación:

2.8.1. Servicio de computación en la nube brindado por una empresa colombiana (NYUBIXCO) a favor de una empresa domiciliada en Perú

Si se parte de la premisa que el servicio de computación en la nube será brindado por la empresa colombiana NIUBIXCO a favor de una empresa peruana tendríamos que precisar que las rentas generadas por dichos servicios podrían conllevar a un conflicto de doble imposición y es que, conforme a la legislación peruana conforme al artículo 9 de la Ley del IR se entiende como renta de fuente peruana los servicios prestados en el territorio nacional, en este caso, bajo el entendido de ser servicios digitales.

En la medida que el caso se circunscribe en un supuesto que implica a Perú y a Colombia resulta aplicable lo dispuesto mediante la Decisión 578 que viene a ser el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre los países miembros de la Comunidad Andina (Perú, Bolivia, Colombia y Ecuador).

Así, en principio, como punto de partida tendríamos que analizar el servicio de computación en la nube bajo la figura de los “beneficios empresariales”. Si es que ese fuera el supuesto tendríamos que conforme al artículo 6 de la Decisión 578 tendríamos que por la prestación del SaaS correspondería a Perú gravar dicha actividad en la medida que es el país miembro donde las actividades empresariales se habrían efectuado.

Sobre el particular, (Candia 2016) quien del estudio que realiza de los comentarios del Modelo OCDE señala que en sí no existe un concepto unívoco sobre la definición de beneficios empresariales, entonces se debe entender que el concepto debe ser entendido desde un sentido amplio que incluya a todas las rentas provenientes de la explotación de una empresa.

Ahora bien, podría darse el caso que el servicio sea entendido bajo los alcances de la definición de servicio técnico porque como vimos para Colombia conforme a la DIAN pueden calificar como servicio técnico o asistencia técnica. Asimismo, forma parte de la discusión internacional el entenderlo bajo dicha figura jurídica.

En ese caso, resultaría aplicable lo previsto en el artículo 14 que precisa que en el caso de beneficios empresariales por actividades que califiquen como servicio técnico o asistencia técnica será gravable en el territorio donde se produce el beneficio de ese servicio, se precisa que ello se entiende en el país donde se registra el gasto.

Si en el caso tenemos que el servicio SaaS será brindado a favor de la empresa peruana entonces el país miembro donde se registraría el gasto sería Perú, por lo que dicha actividad tendría que tributar en Perú al tener la potestad conforme al artículo en mención.

Como vemos en este caso, siendo que el servicio de computación en la nube califique como beneficio empresarial o como servicio técnico la potestad la tendría Perú y en ese caso, al ser podría tributar con la tasa del 30% al calificar como un servicio prestado por un no domiciliado (tributaria como otras rentas conforme a la legislación tributaria peruana vigente).

2.8.2. Servicio de Servicio de computación en la nube brindado por una empresa española (NYUBIXES) a favor de una empresa domiciliada en Perú

Partiendo de la premisa que el servicio de computación en la nube es brindado por la empresa española NYUBIXES a favor de una empresa peruana tendríamos que señalar que las ganancias obtenidas por la prestación de dichos servicios podrían generar un conflicto de doble imposición toda vez que para ambos países podrían calificar como rentas sujeta a tributación local.

Así tenemos que para Perú dichas rentas podrían calificar como prestación de servicios propiamente dichos o también bajo el entendimiento de ser calificados como servicios digitales, para España al tener conforme a su normativa el criterio de que las empresas tributan por sus rentas de fuente mundial entonces podríamos enfrentar un supuesto de doble imposición.

No obstante, en el presente caso tenemos que en la actualidad no existe un Convenio para Evitar la Doble Imposición entre España y Perú, por lo que, tendríamos el siguiente efecto jurídico: las rentas generadas por la plataforma digital tendrían que pagar impuesto a la renta

en Perú con la tasa del 30% al calificar como “otras rentas” y, por tanto, ser la empresa peruana la responsable en cuanto a la retención del impuesto a NYUBIXES.

Asimismo, tendríamos que conforme a la legislación española conforme a la ley de sociedades de capital aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010 y conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 NYUBIXES tendría que tributar por las rentas generadas con la tasa del 25% pues es lo que corresponde.

En ese sentido, tenemos que el presente caso supone una imposición tributaria bastante gravosa en la medida que el caso expuesto genera un impuesto a la renta de más del 50% lo que significa que muy probablemente dicho supuesto no incentive dichos tipos de operaciones entre ambos países.

2.8.3. Servicio de Servicio de computación en la nube brindado por una empresa española (NYUBIXES) a favor de una empresa domiciliada en Colombia

En el caso que el servicio de computación en la nube sea brindado por una empresa domiciliada en España a favor de una empresa colombiana tendríamos también un posible caso de doble imposición.

Conforme a la normativa colombiana, las empresas no domiciliadas tributan por las rentas que generen dentro del territorio colombiano, salvo que sea un caso vinculado con un servicio de asistencia o servicio técnicos, que como hemos visto conforme a la DIAN el servicio de computación en la nube puede calificar como uno de los dos supuestos.

Partiendo que el servicio de computación en la nube supone la provisión mínima de actividad humana, es decir, el proveedor no domiciliado tendrá que efectuar ciertos trabajos para poner en marcha el SaaS podríamos estar ante un caso de servicio técnico.

Asimismo, como hemos comentado con anterioridad, para España los domiciliados en su país tributan por sus rentas de fuente mundial, es decir, por todas las rentas generadas sin depender que las mismas sean generadas dentro de España.

En el presente caso tendremos que los réditos generados por el servicio de computación en la nube podrían tener como efecto una doble imposición. En este caso, vamos a ver que el efecto difiere del caso anterior (servicio prestado de España a Perú) porque España tiene firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición con Colombia el cual fue suscrito el 31 de marzo de 2005.

En este caso en particular, debemos recordar que en España el tratamiento debe ser analizado bajo dos figuras jurídicas que sería el ser entendido bajo la premisa del artículo 12 del CDI España-Colombia en la medida que se ha previsto que las rentas de servicio técnico entran dentro de la definición de cánones.

Al respecto, tendríamos que, bajo dicha definición de cánones en principio, la potestad la tendría Colombia al ser el beneficiario efectivo de dichos servicios, pero según el apartado dos se prevé que la potestad la puede tener España.

3. Conclusiones

Primera. – Los estados enfrentan el desafío de regular los nuevos modelos de negocio como los Software as a Services, sobre ello se enfrentan a determinar la naturaleza jurídica por la que tributarán dichos servicios en el territorio; es así que uno de los puntos a tratar y que permitirá su adecuada regulación es la determinación de su naturaleza jurídica.

Segunda. - El tratamiento de los SaaS ha visto su desarrollo mediante las propuestas del Grupo de Expertos de la OCDE que a través de las Recomendaciones han propuesto que el tratamiento podrá discurrir entre las siguientes figuras jurídicas: cánones, beneficios empresariales o ganancias de capital. No obstante, la problemática gira en torno a que no existe uniformidad en cuanto al tratamiento tributario aplicable. Asimismo, se debe resaltar que, los trabajos realizados por la OCDE giran en torno a las necesidades de países exportadores de tecnologías, por lo que, la aplicación de los comentarios no es totalmente consecuente con las necesidades de países de la región latinoamericana como Perú y Colombia, quienes enfrentan otras realidades en el sector empezando por el hecho de que son países importadores de tecnología.

Tercera. -España ha venido trabajando en el tratamiento de los SaaS así la discusión gira en torno a determinar si califica como un software estándar o uno hecho a medida en este último caso se establece conforme a la jurisprudencia española que será necesario determinar si el mismo supone una mínima participación humana, en ese caso, el tratamiento será bajo los alcances del servicio técnico el que se encontrará sujeto a tributación en España bajo la ley del impuesto a los no residentes.

Cuarta.- La ONU también ha visto en su seno la problemática de la economía digital y en la medida que el Modelo ONU se encuentra dirigido a los países en vía de desarrollo que son

importadores de tecnología la propuesta para el tratamiento de algunas actividades digitales como la computación en la nube podrían encontrar solución a través de la aplicación del inciso b) del artículo 12 que precisa la posibilidad de que la nación donde se generan las rentas decida si la tributación se realizará vía retención en la fuente o determinar compartir la tributación con el país de residencia.

Quinta. -En el caso de Perú si bien existe la posibilidad de que el tratamiento del SaaS sea bajo la figura de los servicios digitales, no existe una disposición normativa clara ni un pronunciamiento de la autoridad administrativa en cuanto a la tributación de los SaaS. No obstante, en su legislación se encuentra la figura del servicio digital mediante el que podrían tributar dichas actividades. En esos casos, la tasa de retención al proveedor no domiciliado será del 30%.

Sexta. -En el caso de Colombia la tributación de los servicios digitales tiene un mayor desarrollo tanto a nivel legislativo como en base a los pronunciamientos de la autoridad administrativa, así se tiene que la legislación tributaria interna prevé la exención en cuanto al IVA de los SaaS siempre que cumplan con ciertas características. Asimismo, para efectos de renta el tratamiento fiscal del SaaS discurre entre su tratamiento como servicio técnico para ello se tendrá que determinar si existe o no participación humana. En caso exista participación humana el servicio calificará como servicio técnico el que se encontrará sujeto a la tasa del 20% para efectos de renta.

Sétima. -La aplicación de los convenios para evitar la doble imposición cobra sentido en los SaaS en la medida que, primordialmente, dichos servicios son transfronterizos. Lo característico es que lo brinden no domiciliados. Los efectos de la tributación varían en cada caso en concreto, así no se tendrá los mismos efectos si un SaaS es brindado de España a Perú que lo sea brindado de España a Colombia. En el primer caso, al no existir un CDI habrá contingencias pues nos encontraremos ante una doble imposición. Para el segundo caso, al existir un CDI entre España y Colombia tendríamos que determinar que bajo el entendido de regalías la potestad tributaria la tendría Colombia con la posibilidad de que también España la tenga con un porcentaje máximo del 10% el cual podrá ser tomado como crédito contra impuestos.

4. Recomendaciones

Primera. -Se hace necesario crear campañas que permitan educar en materia de nuevas tecnologías, de esa forma, se logrará un mayor interés por conocer este tipo de servicios y, de esa forma, se logra difundir a la población que es prioritario contar con una legislación adecuada. Asimismo, se torna conveniente revisar nuevas propuestas en materia de proyectos legislativos en otros países de la región que propongan una regulación más acorde con la realidad de Latinoamérica.

Segunda. -Resulta conveniente que el tratamiento de la tributación del SaaS sea delimitado mediante un desarrollo normativo, puesto que si su delimitación se da en base a los pronunciamientos de la administración tributaria se corre el riesgo de que sea en un futuro observado y cuestionado. En la medida que, en materia tributaria cualquier modificación y/o implementación debe ser realizado mediante normativa de rango legal.

Tercera. -Si bien es resaltante que Perú cuente con una normativa en cuanto a impuesto a la renta que permitiría tratar al SaaS bajo la figura del servicio digital, debemos señalar que al ser una regulación que no fue pensada para modelos de negocios como el cloud computing, resulta fundamental que dicha figura sea repensada a fin de que el concepto sea más claro y preciso en la legislación peruana.

Cuarta. -Es recomendable que las administraciones de Latinoamérica lleguen a un consenso unificado en cuanto a la tributación más idónea de los SaaS partiendo de la premisa que repotenciar la recaudación a través de las retenciones y el sistema financiero pueden ser mecanismos idóneos de primera línea que pueden permitir que estas actividades tributen en el territorio de manera precisa y confiable.

Quinta. -Es conveniente la implementación de la propuesta ONU en cuanto a las reglas aplicables para la tributación de los servicios casi automatizados como lo es en SaaS, por lo que, tanto Perú como Colombia requieren de una revisión exhaustiva de lo señalado por la ONU a fin de incorporar aquellos mecanismos de tributación dentro de su sistema jurídica que permita que los no domiciliados tributen en condiciones de igualdad y justicia.

Sexta. -Es recomendable que las administraciones de Perú y Colombia tomen como caso de estudio lo que se ha venido desarrollando en España a nivel de tratamiento del SaaS, en la medida que la jurisprudencia desarrollada y los comentarios y críticas al modelo OCDE pueden

dar una perspectiva de cómo abordar la problemática en cuanto a definir la naturaleza del SaaS, en vista que España es un país importador de tecnología.

Referencias bibliográficas

Bibliografía básica

AMAYA, J. Estas son las aplicaciones de domicilios más usadas en medio de las cuarentenas. *La República*. 25 de julio de 2020. Disponible en: <https://www.larepublica.co/internet-economy/estas-son-las-aplicaciones-de-domicilios-mas-usadas-en-medio-de-las-cuarentenas-3035947>

ARIAS, I., ZAMBRANO, R. “La imposición indirecta de transacciones digitales. La porción que nos falta recaudar en tiempos de crisis”. *Revista de Derecho Fiscal* N° 18. enero-junio de 2021 pp. 7-17

ASOBANCARIA, “Tributación vs Competitividad en la Economía Digital en Colombia”. *Edición 1293 Banca&Economía*. 2021

BAL, A. “Tax Implications of Cloud Computing – How Real Taxes Fit into Virtual Clouds”. *Journals IBFD*, 2012 Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2438466>

BALSECA, C. “La tributación internacional en materia de renta dentro del contexto de la economía digital: lineamientos de la OCDE y experiencia internacional y ecuatoriana”. Universidad Externado de Colombia 27 de octubre de 2021. Disponible en: <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/6c03b0a4-67a2-414d-9e35-7a98536576d2/content>

BANSAL, R. “Artículo 12B: una solución del tratado tributario del Comité sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para la tributación de ingresos digitales”. *Informes sobre políticas en materia de cooperación tributaria. El South Centre*. No.16 julio 2021 pp. 1-4.

CASAS, L. “Los modelos de negocio que más destacan en el mundo del marketing”. Blog. 19 de mayo de 2022. Disponible en: <https://www.occamagenciadigital.com/blog/los-modelos-de-negocio-que-m%C3%A1s-destacan-en-el-mundo-del-marketing>

CABRERA CABRERA, O. “Consideraciones fiscales de la tributación del software en Colombia: aspectos domésticos, internacionales y de los tratados tributarios”. *Revista de Derecho Fiscal* N° 20 enero-junio de 2022 pp. 81-114. Disponible en: <https://orcid.org/0000-0003-4670-0822>

CANDIA, L. “Concepto, alcance y tratamiento de canon y regalía en la legislación de los estados miembros de la Comunidad Andina”. *Universidad Andina Simón Bolívar. Sede Ecuador. Área de Derecho*. 2016. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10644/4810>

CHAVEZ, L. “Rappi quiere llegar a toda la ciudad de Lima con sus entregas ultra rápidas antes que termine el 2021”. *Forbes*. 13 de diciembre de 2021, 1-5

CIERCO, D. “Cloud Computing: Retos y oportunidades”. *Fundación Ideas*. Febrero. 2011

COLLOSO, A. “Administraciones Tributarias y Economía Digital: El futuro es hoy”. 8 de mayo 2019. Disponible en: <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-economia-digital-el-futuro-es-hoy/>, 1-9

GARCÍA, A. “Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico”. *IDP Revista de Internet, Derecho y Política* Numero 18 junio de 2014 pp. 36-50.

GARRIGUES, “Software as a Service (SaaS): un desafío de alta complejidad tributaria en un mundo digital e interconectado”. 2021. Disponible en: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/software-service-saas-desafio-alta-complejidad-tributaria-mundo-digital-e-interconectado

INTERNATIONAL MONETARY FUND, OECD, UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT AND WORLD TRADE ORGANIZATION. “Handbook on Measuring Digital Trade”. 28 de julio 2023. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/ac99e6d3-en>

JABALERA, A. “Modelos de negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE”. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* Núm. 11, 25-36. 2018

JOYANES, L. “La Computación en Nube (Cloud Computing): El nuevo paradigma tecnológico para empresas y organizaciones en la Sociedad del Conocimiento”. *ICADE. Revista De La Facultad De Derecho*, núm. 76, 95–111. 2012, Disponible en: <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/289>

QUIMBAYO DIAZ, P. “Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas”. *Revista de Derecho Fiscal N° 20* enero-junio de 2022 pp. 297-324. Disponible en: <https://orcid.org/0000-0002-6153-1476>

LAFRANCE, J. “Malestar en la civilización digital. Abordaje económico y filosófico”. *Fondo Editorial Universidad de Lima*. 2020

LEON, S. "Tributación de la economía digital, ¿hacia un paradigma de establecimiento permanente". pp. 225- 25. Abril 2016. Disponible en: http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev62_SLP.pdf

LÓPEZ, J., SANDULLI, F. "Evolución de los modelos de negocios en internet: situación actual en España de la economía digital". pp. 213-229. Economía industrial, ISSN 0422-2784, Nº 364, 2007. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2352956>

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio Versión Abreviada. 2017

NACIONES UNIDAS, Modelo de convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo. *Departamento de Asuntos Económicos y Sociales* setiembre 2021

PORPORATTO, P. Nueva propuesta de ONU para la tributación de los servicios digitales automatizados. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* 8 de octubre de 2020 pp. 1-4. Disponible en: <https://www.ciat.org/ciatblog-nueva-propuesta-de-onu-para-la-tributacion-de-los-servicios-digitales-automatizados/>

RINCÓN DE PARRA, HAYDEÉ CECILIA ECONOMÍA DIGITAL. "¿Se requieren nuevos fundamentos teóricos que la definan?" *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, vol. 4, núm. 2, mayo-agosto, 2007, pp. 182-191. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337228632009>

SANCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. "Taxation of Payments for the Acquisition of Software for Business Use for Spanish Treaty Purposes: Standard Software versus Customized Software and the Spanish Observation to the Commentary on Article 12 of the OECD Model". *Bulletin for International Taxation*, 2023 (Volumen 77), No. 4

SMITH, S. "Peering Through the Clouds of State Taxation: Software as a Service ("SaaS") Does Not Quite Fit Existing State Tax Regimes". *BLOOMBERG BNA. Tax Management Weekly State Tax Report*. 2012

Bibliografía complementaria

Informe N° 018-2008/2B0000 de fecha 07 de febrero de 2008. *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera*. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm>

Informe 044-2014-SUNAT/7T0000 de fecha 31 de marzo de 2014. *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera*. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i044-2014.pdf>

Informe N° 110-2019-SUNAT/7T000 de fecha 13 de agosto de 2019. *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera*. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i110-2019-7T0000.pdf>

Concepto 17056 de fecha 25 de agosto de 2017. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN*. Disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_001705_6_2017.htm

CONCEPTO 1415 de fecha 07 de noviembre de 2018. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN*. Disponible en https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_003262_0_2018.htm

OFICIO 014310 de fecha 05 de junio de 2019. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN*. Disponible en: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2019/oficio-14310.html>

Legislación citada

Decreto N° 624 de 1989, Estatuto Tributario. *Diario Oficial*. No. 38.756 de 30 de marzo de 1989. Disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/estatuto_tributario.htm

Decreto Supremo N° 29-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. *Diario Oficial El Peruano* de fecha 29 de marzo de 1994. Disponible en: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H762519>

Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano* de fecha 21 de septiembre de 1994. Disponible en: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H764581>

Decreto Supremo N° 055-99-EF, Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. *Diario Oficial El Peruano* de fecha 15 de abril de 1999. Disponible en: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H784217>

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. *Boletín Oficial del Estado*. núm. 62, de 12 de marzo de 2004. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

Decreto Supremo N° 054-99-EF, Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. *Diario Oficial El Peruano* de fecha 8 de diciembre de 2004. Disponible en: <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>

DECISIÓN 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. *Diario Oficial el Peruano* de fecha 4 de mayo de 2004. Disponible en: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec578s.asp>

Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. *Boletín Oficial del Estado*. de 28 octubre 2008.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. *Boletín Oficial del Estado*. núm. 161, de 03 de julio de 2010. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Decreto 1625 de 2016 Materia Tributaria, Decreto Único Reglamentario. *MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*. Disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/decreto_1625_2016.htm

Listado de abreviaturas

LIR – Ley del Impuesto a la Renta

RLIR – Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

SaaS – Software as a Services

IaaS – Infrastructure as a Services

PaaS – Platform as a Services