

# Aspectos tributarios de los servicios de computación en la nube en Colombia.

Tax aspects of cloud computing services in Colombia.

Aspectos tributários dos serviços de computação na nuvem na Colômbia.

CIRO MEZA MARTÍNEZ<sup>1</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

Ciro Meza Martínez. *Aspectos tributarios de los servicios de computación en la nube en Colombia*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 233.

**Recibido:** 05 de agosto de 2019

**Aprobado:** 10 de octubre de 2019

**Página inicial:** 233

**Página final:** 248

## Resumen

El presente escrito pretende analizar el tratamiento tributario en materia de renta de los servicios de computación en la nube en Colombia. Analiza las normas tributarias aplicables y la doctrina de la DIAN, de la cual se concluye que los servicios de computación en la nube por su naturaleza automatizada, generalmente, no requieren la participación de un operador, y si se prestan desde el extranjero, no deben estar sujetos a retención en la fuente por concepto de renta en Colombia.

**Palabras clave:** Impuesto sobre la renta, retención en la fuente, servicios de computación en la nube, servicios técnicos, ingresos de fuente nacional, ingresos de fuente extranjera, doctrina de la DIAN, deducción de gastos por expensas en el exterior.

---

1 Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana, Magister en Derecho Internacional y Derecho Comparado de Tulane University, New Orleans, especialización en derecho tributario de la Universidad del Rosario. Socio de la práctica de impuestos en Baker McKenzie Colombia. Presidente de la Asociación Fiscal Internacional -IFA- Capítulo Colombia hasta junio de 2019.

## Abstract

The intention of this paper is to analyze the tax treatment of income from cloud computing services in Colombia. We will analyze the applicable tax rules and the DIAN's doctrine, based on which we conclude, based on their automated nature, cloud computing services do not generally require the participation of an operator and, if they are provided from abroad, should not be subject to income tax withholding at source in Colombia.

**Keywords:** *Income tax, withholding tax, cloud computing services, technical services, domestic-source income, foreign-source income, DIAN doctrine, deduction of expenses for expenditure abroad.*

## Resumo

O presente escrito pretende analisar o tratamento tributário em matéria de renda dos serviços de computação na nuvem na Colômbia. Analisa as normas tributárias aplicáveis e a doutrina da DIAN, da qual conclui-se que os serviços de computação na nuvem por sua natureza automatizada, geralmente, não requerem a participação de um operador, e se se prestam desde o estrangeiro, não devem estar sujeitos a retenção na fonte por conceito de renda na Colômbia.

**Palavras-chave:** *Imposto sobre a renda, retenção na fonte, serviços de computação na nuvem, serviços técnicos, ingressos de fonte nacional, ingressos de fonte estrangeira, doutrina da DIAN, dedução de gastos por expensas no estrangeiro.*

## Sumario

Introducción; 1. Caracterización de la computación en la nube y su tratamiento fiscal; 2. Escenario internacional; 3. Asuntos adicionales a considerar; 4. Conclusiones; Bibliografía

## Introducción

El tratamiento tributario de los servicios de computación en la nube en Colombia ha ido evolucionando a medida que la comunidad tributaria progresa respecto del negocio. La computación en la nube proporciona una nueva forma de hacer negocios que brinda acceso a redes virtuales y agiliza la forma en que los clientes utilizan la capacidad de cómputo y almacenamiento de datos. La forma de hacer negocios sin fronteras es un concepto nuevo y complejo y, dada la falta de reglas fiscales claras y especiales sobre la computación en la nube, ha generado que

el país no esté al día con su tratamiento tributario. Como resultado, varios negocios colombianos están aplicando erróneamente las retenciones en la fuente por concepto de renta en los pagos a proveedores de servicios del extranjero. Esto también es consecuencia de múltiples conceptos con distintas posiciones emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (“DIAN”).

La DIAN primero emitió el Oficio No. 00065 del 6 de febrero de 2018 por medio del cual estableció, sin mucha explicación técnica, que los servicios de computación en la nube eran servicios técnicos y, por lo tanto, todos los pagos realizados por residentes colombianos a proveedores del exterior por concepto de dichos servicios estaban sujetos a retención en la fuente. La DIAN reconsideró dicha posición mediante Oficio No. 032620 del 8 de noviembre de 2018, en el cual concluyó que, los servicios de computación en la nube que no implican la participación de un operador o técnico no son un servicio técnico y, por lo tanto, no están sujetos a retención en la fuente. Posición que comparto y considero acertada, de acuerdo a la naturaleza del servicio y las reglas tributarias aplicables.

Colombia, como muchas otras economías emergentes, está utilizando la computación en la nube para su crecimiento y desarrollo. Por ejemplo, el Gobierno colombiano está promoviendo la “economía naranja”, que apoya en gran medida las actividades de hosting y computación en la nube. Tal enfoque por parte del Gobierno pareciera una explicación de por qué se emitió la reciente doctrina para aclarar la posición de la DIAN respecto a la retención en la fuente en el contexto de los servicios de computación en la nube ofrecidos por proveedores no residentes.

## 1. Caracterización de la computación en la nube y su tratamiento fiscal

El rápido crecimiento del servicio de computación en la nube se ha visto impulsado por las necesidades de las empresas y los consumidores, que requieren un acceso rápido y eficiente a datos y aplicaciones<sup>2</sup>. En el entorno de computación en la nube, el dispositivo del consumidor/negocio funciona como un terminal que interactúa con y recibe información de los recursos que operan en la nube. Por ello, las administra-

---

2 PRNewswire, *The global cloud computing market size is expected to grow from USD 272.0 billion in 2018 to USD 623.3 billion by 2023, at a Compound Annual Growth Rate (CAGR) of 18.0%* <https://www.prnewswire.com/news-releases/the-global-cloud-computing-market-size-is-expected-to-grow-from-usd-272-0-billion-in-2018-to-usd-623-3-billion-by-2023--at-a-compound-annual-growth-rate-cagr-of-18-0-300806908.html>. (5 de marzo de 2019)  
It Trends, *Tendencias de computación en la nube para 2019*. <https://www.itrends.es/negocios/2019/03/tendencias-de-computacion-en-la-nube-para-2019>. (22 de marzo de 2019)

ciones tributarias y los contribuyentes enfrentan el desafío de aplicar reglas históricas a las nuevas tecnologías, como en este caso, a fin de determinar el tratamiento tributario de los pagos relacionados a la tecnología de la nube.

Actualmente, no existen reglas específicas en Colombia en materia de impuesto sobre la renta y la computación en la nube. Por lo tanto, aplican las normas generales sobre residencia y fuente. De acuerdo con el artículo 20 del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras son gravadas, únicamente, sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. La computación en la nube se considera habitualmente como un servicio. Los ingresos que surgen de la prestación de servicios se suponen de fuente colombiana en la medida en que los servicios se prestan en Colombia. Sin embargo, los ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y servicios de consultoría se consideran ingresos de fuente colombiana, independientemente de si estos se prestan dentro o fuera del territorio colombiano.

Si una entidad no residente obtiene un ingreso de fuente colombiana, el impuesto sobre la renta aplicable se recauda a través del mecanismo de retención en la fuente o la presentación de una declaración de renta (o una combinación de ambos). La aplicación de la retención en la fuente o la presentación de la declaración de renta depende del tipo de ingreso originado en Colombia. Por ejemplo, si un no residente presta, únicamente, servicios técnicos en el extranjero a residentes colombianos, su obligación tributaria se liquida mediante retención en la fuente a una tarifa del 20% sobre el pago o abono en cuenta. En este caso, el contribuyente no residente no está obligado a presentar declaración de renta en Colombia.

Historia de la tributación en materia de renta de los servicios de computación en la nube en Colombia

(a) *Primer concepto que concluye que los servicios de computación en la nube son servicios técnicos (No. 00065 de 2018) para efectos del impuesto sobre la renta*

Como se señaló anteriormente, no existe una norma específica en Colombia que aborde la tributación de los servicios de computación en la nube. Cuando la DIAN emitió su primer concepto (Oficio No. 00065) para considerar los servicios en la nube como “servicios técnicos”, la DIAN ignoró ciertas características comunes de dichos servicios. Esta conclusión no se basó en un análisis preciso y detallado de los servicios de computación en la nube. No tuvo en cuenta el Oficio N° 17056 de agosto de 2017, ni las directrices técnicas gubernamentales

o internacionales que describen los servicios de “*cloud computing*”, sus características y modelos.

A continuación destaco el análisis técnico necesario, que la DIAN omitió en el Concepto No. 00065, para determinar el tratamiento tributario de los servicios de computación en la nube.

- (i) Definiciones, directrices, características, modelos y su aplicación.

Si bien la ley tributaria colombiana no prevé una definición de “servicios de computación en la nube”, la DIAN, a través del Concepto N° 17056 del 25 de agosto de 2017, propuso una definición basada en las guías del Instituto Nacional de Estándares y Tecnología (*National Institute of Standards and Technology - NIST*):

*“un modelo que permite el **acceso ubicuo, adaptable, y por demanda en red** a un conjunto compartido de recursos computacionales configurables (por ejemplo: redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios) que se pueden aprovisionar y liberar rápidamente con **un mínimo de esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios**.”<sup>3</sup> (Negrilla fuera de texto)*

La computación en la nube se compone de cinco características esenciales y tres modelos de servicio principales<sup>4</sup>:

## Características

- Autoservicio bajo demanda: un Consumidor de nube puede, unilateralmente, aprovisionar capacidades o recursos de computación, tales como tiempo de servidor y almacenamiento en red, según sea necesario y de manera automática sin necesidad de interacción humana con cada proveedor de servicios.
- Acceso amplio a la red: los servicios proporcionados deben ser accesibles sobre la red y a través de mecanismos estándares que promuevan el uso desde plataformas heterogéneas del cliente (por ejemplo: computadores, teléfonos móviles o tabletas).

3 National Institute of Standards and Technology - NIST, *Definition of Cloud Computing* (Septiembre, 2017) <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>. (última visita el 9 de octubre de 2019)

4 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de Colombia - MINTIC, G.ST.02 *Guía de Computación en la nube. Guía Técnica, Versión 0.9*. <https://www.mintic.gov.co/arquitecturati/630/w3-article-75554.html>. (15 de mayo de 2018)

- Conjunto común de recursos: los recursos computacionales son puestos a disposición de los consumidores, los cuales comparten diferentes recursos físicos y virtuales asignados dinámicamente y por demanda.
- Rápida elasticidad: los recursos proporcionados deben crecer o decrecer en cualquier momento, en algunos casos automáticamente, con el fin de escalar rápidamente y responder a la demanda de los usuarios.
- Servicio medible: los sistemas en la nube automáticamente controlan y optimizan el uso de los recursos dotándose de capacidades para medir su rendimiento en un nivel de abstracción suficiente para la naturaleza del servicio proporcionado (por ejemplo, almacenamiento, procesamiento, ancho de banda y cuentas de usuario activas).

Tenga en cuenta que en una transacción de computación en la nube hay tres actores esenciales. Primero, el proveedor de servicios de computación en la nube (“Proveedor de la nube”) administra la infraestructura de TI (directamente o contratando con otras partes) necesaria para el desarrollo de los servicios, ejecuta el software en la nube y proporciona servicios a través de un acceso a la red. El consumidor de servicios en la nube (“*consumidor* en la nube”), el cual tiene una relación comercial con el *proveedor* en la nube, la utiliza unilateralmente y bajo demanda para cargar y almacenar software y contenido. Finalmente, el usuario final (“*usuario final*”) es aquel que tiene una relación comercial con el *consumidor* de la nube. El *usuario final* utiliza su propio dispositivo habilitado de Internet para obtener acceso bajo demanda al contenido o software basado en la nube que ofrece el *consumidor* de la nube.

## Modelos de Servicio<sup>5</sup>

- SaaS (Software como servicio): la capacidad proporcionada al *consumidor* de nube es utilizar las aplicaciones del *proveedor* de nube que se ejecutan en una infraestructura de computación en la nube. Las aplicaciones son accesibles desde varios dispositivos cliente a través de una interfaz de cliente ligero, como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en web) o una interfaz de programa.
- PaaS (Plataforma como servicio): este modelo de servicio proporciona al *consumidor* de nube la posibilidad de desplegar en la infraestructura de nube

---

5 En cualquiera de los modelos de servicio, hay, por supuesto, un *consumidor* de la nube, pero puede haber o no un *usuario final*. Hay un usuario final, por ejemplo, si el propio *consumidor* de la nube proporciona contenido o servicios basados en la nube a sus clientes. Por otro lado, si el *consumidor* de la nube está usando la nube para sus propios fines internos, no habría un *usuario final*.

aplicaciones creadas por el mismo *consumidor* (o adquiridas a un tercero) utilizando lenguajes de programación, bibliotecas, servicios y herramientas soportadas por el proveedor de nube.

- IaaS (Infraestructura como servicio): este modelo de servicio proporciona al *consumidor* de nube, capacidades de procesamiento, almacenamiento, redes y otros recursos de computación fundamentales donde el consumidor es capaz de desplegar y ejecutar software arbitrario, que puede incluir sistemas operativos y aplicaciones.

La definición del NIST, que enfatiza el componente de “acceso por demanda” de la computación en la nube, ha sido ampliamente aceptada y utilizada por varios países y organismos no gubernamentales, para proporcionar orientación sobre estos servicios. Por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) <sup>6</sup> y otros expertos <sup>7</sup> que han analizado a fondo la computación en la nube y sus características coinciden en que esta permite el acceso a servicios y aplicaciones a través de Internet mediante el uso de un navegador convencional. En otras palabras, la computación en la nube se refiere a una forma de acceder a la información en línea que no se ha instalado en una computadora personal (“PC”).

En general, las organizaciones internacionales y expertos en la materia han utilizado varios ejemplos del servicio de computación en la nube para ilustrar el concepto:

- Computación y almacenamiento<sup>8</sup>: los *proveedores* de la nube proporcionan recursos informáticos, como procesamiento, almacenamiento y redes a los *consumidores* de la nube, y les permite aprovechar estos recursos a través de su propia implementación de capacidades de virtualización. La principal ventaja es que permite a los *consumidores* de nube obtener acceso remoto, a toda hora y desde cualquier ubicación a través de Internet, a la capacidad

6 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, *Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy* [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP\(2011\)19/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP(2011)19/FINAL&docLanguage=En). (19 de agosto de 2014)

7 Amazon Web Services, *What is Cloud Computing?* <https://aws.amazon.com/what-is-cloud-computing/> (última visita octubre 10 de 2019)

Erik Knorr, *What is cloud computing? Everything you need to know now* <https://www.infoworld.com/article/2683784/what-is-cloud-computing.html>. (2 de octubre de 2018)

SalesForce, *What is cloud computing?* <https://www.salesforce.com/products/platform/best-practices/cloud-computing/> (última visita 10 de octubre de 2019)

IBM, *Cloud computing: A complete guide*, <https://www.ibm.com/cloud/learn/cloud-computing>. (última visita 10 de octubre de 2019)

8 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, *Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy* [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP\(2011\)19/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP(2011)19/FINAL&docLanguage=En) (19 de agosto de 2014)



informática, el almacenamiento y la infraestructura (es decir, los *consumidores* de la nube ya no tienen que comprar sus propios servidores o configurar su propio s centro de datos locales)<sup>9</sup>.

- *Online streaming*<sup>10</sup>: anteriormente, los *usuarios finales* tenían que guardar archivos (por ejemplo, canciones o películas) en su propia PC o dispositivo antes de poder acceder a ellos. La computación en la nube ha hecho que ese paso sea innecesario, ya que las canciones y las películas se almacenan / alojan en la nube para que se pueda acceder desde cualquier reproductor. A través del streaming los *usuarios finales* acceden al contenido cargado en la nube por los proveedores de contenido.
- Redes sociales<sup>11</sup>: son plataformas de comunicación en línea, que permiten a las personas unirse, crear redes e interactuar. Las redes sociales permiten aumentar la facilidad de uso de Internet al almacenar contenido multimedia pesado en sistemas de almacenamiento en la nube. Además, del almacenamiento de datos, las redes sociales también utilizan los recursos de la nube para otras tareas, como el análisis de datos.
- Marketing en línea<sup>12</sup>: la industria del marketing digital comprende una gran cantidad de servicios, tales como técnicas de marketing, marketing por correo electrónico, publicidad en línea, análisis web, marketing de relaciones públicas en línea, entre otros. Actualmente, la mayoría de las actividades de marketing se realizan en línea y, para ello, se requieren servicios de computación en la nube. Los servicios de computación en la nube permiten a los comercializadores digitales ofrecer un entorno seguro, velocidad y eficiencia.
- Comunicación en línea: las aplicaciones de mensajería y llamadas se basan en la infraestructura de la nube. Todos los mensajes e información se almacenan en el hardware del proveedor del servicio en lugar de en los dispositivos personales. Esto permite a los *usuarios finales* acceder a su información desde cualquier lugar a través de Internet.

En general, la computación en la nube se refiere al acceso en línea y al almacenamiento de información que no se ha instalado o descargado en un PC.

---

9 IBM, *Cloud computing: A complete guide*, <https://www.ibm.com/cloud/learn/cloud-computing> (última visita 10 de octubre de 2019)

10 Peter Tschmuck, *There is music in the cloud*. <https://musicbusinessresearch.wordpress.com/2011/06/07/there-is-music-in-the-cloud/> (7 de junio de 2011)

11 Chard, K.; Caton, S.; Rana, O.; Bubendorfer, K. "Social Cloud: Cloud Computing in Social Networks". [https://www.researchgate.net/publication/221399959\\_Social\\_Cloud\\_Cloud\\_Computing\\_in\\_Social\\_Networks](https://www.researchgate.net/publication/221399959_Social_Cloud_Cloud_Computing_in_Social_Networks). (10 de julio de 2010).

12 Centrom, *Cloud Computing: The Future of Digital Marketing*. <https://www.cetrom.net/uncategorized/cloud-computing-the-future-of-digital-marketing/> (10 de abril de 2013).



Consumidores de la nube tienen acceso bajo demanda a los servicios de computación en la nube con el fin de almacenar el contenido o el software funcional en la infraestructura proporcionada por los *proveedores* de la nube. A pesar de que estos rasgos son reconocidos a nivel mundial, la DIAN ha tenido dificultades para calificar la computación en la nube y, en consecuencia, definir sus implicaciones tributarias, como se ilustra en el Oficio No. 00065.

(ii) Definición de servicios técnicos

En la medida que los pagos por servicios técnicos están sujetos a retención en la fuente en Colombia, es relevante ahondar en este tema. Si bien no existe una definición legal o reglamentaria de servicios técnicos, el Consejo de Estado y la DIAN han contribuido a la definición de este concepto. Éstos definen los servicios técnicos como la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados directamente por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que la misma conlleve la transmisión de conocimientos<sup>13</sup>. Por ejemplo, el concepto No. 044304 de mayo de 2000 establece que *“El servicio técnico es aquel en el cual la tecnología se aplica directamente por el técnico sin comunicación o transferencia de conocimientos, lo que sí ocurre con los servicios de asistencia técnica.”* En esa medida, para que un servicio se caracterice como un “servicio técnico”, se deben cumplir todas las siguientes condiciones:

- (a) Se debe realizar una tarea o una labor;
- (b) Se debe dar una asesoría;
- (c) Se debe aplicar una técnica o arte. La aplicación de una técnica o un arte implica el uso de conocimientos especializados relacionados en diferentes áreas. Por ejemplo, la medicina o la ingeniería consisten en conocimientos técnicos y expertos;
- (d) El arte o técnica es aplicado directamente por un técnico, es decir, un individuo que posee el conocimiento especializado de una ciencia o arte; y
- (e) No hay transferencia de conocimientos especializados ni capacitación de personal.

Si bien los conceptos enumerados, anteriormente, no proporcionan una regla con una aplicación clara, simple u objetiva, los servicios típicos de computación

---

13 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 0154 (C.P. Bernardo Ortiz Amaya; Julio 26 de 1984).

en la nube no se ajustan a los requisitos anteriores, contrario a lo señalado en el Concepto No. 00065 de la DIAN.

Primero, un *proveedor* de nube que realiza una tarea o actividad no aplica una técnica o arte para brindar servicios, dado que los *consumidores* de la nube tienen acceso a la infraestructura estandarizada y los recursos informáticos. El hecho de que cierta tecnología pueda estar involucrada en la provisión de los servicios de computación en la nube (por ejemplo, internet) no es relevante para determinar si en el servicio en sí mismo aplica elementos técnicos o artísticos.

Los medios por los cuales se proporcionan o entregan los servicios de computación en la nube, a través de Internet, no deben ser relevantes para determinar si el servicio subyacente califica como de naturaleza “técnica”. El uso de medios tecnológicos, como el uso de recursos informáticos en la provisión de servicios de computación en la nube, no da como resultado la provisión de servicios técnicos o asesoramiento técnico. Si ese fuera el caso, los servicios que tienen un componente tecnológico serían tratados como de naturaleza técnica y, eventualmente, el “internet de las cosas” causaría que la mayoría de los servicios fueran técnicos.

Segundo, los servicios de computación en la nube no implican una asesoría. Por el contrario, el beneficio para un usuario de los servicios de computación en la nube es que no necesita de dichos técnicos o asesorías. Los servicios de computación en la nube son el acceso a pedido a un conjunto compartido de recursos informáticos configurables, como redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones de software y otros recursos de TI para almacenar, administrar y procesar datos. Los servicios de computación en la nube están estandarizados, son fácilmente escalables y permiten a los consumidores pagar solo por la potencia de cómputo y la capacidad de almacenamiento que realmente utilizan. Dicho acceso, generalmente, no implica ninguna asesoría o consulta por parte del proveedor de nube. Como el beneficio de los servicios de computación en la nube se basa en un acceso rápido y automatizado a la información sin participación humana, sería contraproducente para la prestación de dichos servicios utilizar técnicos o asesores durante una instancia de entrega de los servicios. Mientras que los servicios técnicos dependen en gran medida de la participación y conocimientos humanos, los servicios de computación en la nube se basan en el acceso a redes y equipos en línea.

(b) *Segundo concepto de la DIAN donde se reconsidera la conclusión de que los servicios de computación en la nube son servicios técnicos para efectos del impuesto sobre la renta (Oficio No. 032620)*

La DIAN reconsideró su posición inicial al emitir el Oficio No. 032620 (8 de noviembre de 2018) y reconoció que los servicios de computación en la nube que no involucran la intervención de un operador humano o técnico no califican como servicios técnicos, y por ende no están sujetos a retención en la fuente. Claramente esta posición de la DIAN, la cual comparto, se acerca un poco más a la naturaleza del servicio y las reglas tributarias aplicables. La DIAN hizo hincapié en la necesidad de analizar cada caso por separado para identificar si hay una intervención de un operador humano o técnico en la provisión de servicios de computación en la nube. Solo si hay intervención humana, incluso si es mínima, los servicios califican como servicios técnicos sujetos a retención en la fuente en Colombia.

No hay definición de operador o técnico bajo la ley tributaria. Por lo tanto, su alcance debe determinarse en función de la forma en que se utiliza comúnmente. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>14</sup> define al *operador* como el que opera. *Operar* se define como trabajar o ejecutar varias obras u ocupaciones. Además, *técnico* se define como una persona que posee el conocimiento especial de una ciencia o arte. Los ejemplos de operadores involucrados en la provisión de servicios técnicos incluyen el diseño y la configuración de una plataforma de comercio electrónico realizada por un diseñador gráfico; servicios de perforación petrolífera implementados por ingenieros; el diseño de arte e imágenes realizadas por curadores de arte; servicios médicos prestados por un médico; y servicios farmacéuticos realizados por un ingeniero químico.

Al determinar cómo se deben gravar los pagos por servicios transfronterizos, el consumidor de nube debe determinar si hay una intervención de un operador o técnico. Si se confirma la participación humana activa, los pagos por dichos servicios estarían sujetos a una retención del 20%<sup>15</sup>. Sin embargo, los servicios prestados en el extranjero sin ninguna participación humana no estarán sujetos a retención, lo cual es el caso general de los servicios de computación en la nube.

Si bien los servicios de computación en la nube, generalmente, son prestados del exterior y no requieren la intervención de un operador o técnico humano, en la práctica, algunos agentes de retención están aplicando la retención erróneamente. Esta práctica encuentra su origen en dos mitos: (i) en Colombia, en general, se cree que los pagos al exterior están sujetos a retención en la fuente; y (ii) dichos pagos están sujetos a retención en la fuente para evitar la limitación en la deducibilidad del gasto. Adicionalmente, la diferente doctrina de la DIAN no ha contribuido a la claridad del asunto.

---

14 <https://www.rae.es/>

15 Este tratamiento podría variar si aplica un tratado de doble imposición.

Así las cosas, es importante que los *consumidores* de nube revisen su posición respecto de la retención en la fuente en materia de servicios de computación en la nube. La ley tributaria actual establece que los funcionarios de la DIAN deben aplicar la doctrina vigente, y los contribuyentes deben basar sus posiciones tributarias en la ley aplicable<sup>16</sup>. Cuando la doctrina de la DIAN es consistente con la ley aplicable, como es el caso del Concepto No. Oficio No. 032620, es posible argumentar que tales conceptos también deben ser vinculantes para los contribuyentes. Por lo tanto, los contribuyentes podrían utilizar el Oficio No. 032620 como orientación para fines fiscales.

## 2. Escenario internacional

La caracterización de los servicios de computación en la nube también es relevante para efectos fiscales internacionales.

La mayoría de los convenios de doble imposición ejecutados por Colombia establecen que los ingresos por servicios técnicos se califican como una regalía<sup>17</sup>. Por lo tanto, cuando un residente colombiano paga regalías a un no residente sin establecimiento permanente en Colombia y quien es el beneficiario efectivo de dichas regalías, se aplica generalmente una retención del 10% sobre el pago o abono en cuenta.

Por lo tanto, según las normas previstas en los tratados, los ingresos provenientes de la computación en la nube calificarían como beneficios empresariales, gravadas únicamente en el Estado de la residencia, siempre que el no residente no tenga un establecimiento permanente en Colombia.

Como práctica habitual, otras jurisdicciones, generalmente, tratan los servicios de computación en la nube como servicios generales para fines tributarios, o como beneficios empresariales bajo tratados de doble imposición.

Por ejemplo, en Irlanda, la posición frecuente es que los ingresos provenientes de la computación en la nube no están sujetos a retención en la fuente. La retención en la fuente por regalías se aplica a una esfera estricta de operaciones,

---

16 El artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 señala: *“Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley”*.

17 Algunos de los tratados de doble imposición califican los ingresos originados de los servicios técnicos como regalías: Ley 1082 de 2006 (Tratado España-Colombia), Ley 1261 de 2008 (Tratado Colombia-Chile), Ley 1344 de 2009 (Tratado Colombia-Suiza), Ley 1459 de 2011 (Tratado Colombia-Canadá) Ley 1568 de 2012 (Tratado Colombia-México), Ley 1667 de 2013 (Tratado Corea-Colombia), Ley 1668 de 2013 (Tratado Colombia-India).

y los acuerdos contractuales son clave para determinar las características de los ingresos<sup>18</sup>. En Japón, no hay reglas específicas sobre servicios de computación en la nube. Sin embargo, en el contexto de los tratados, los pagos por dichos servicios, generalmente, se caracterizan como beneficios empresariales<sup>19</sup>. En Singapur, cualquier pago por servicios de computación en la nube prestados fuera de Singapur no está sujeto a retención.

### 3. Asuntos adicionales a considerar

Existen asuntos adicionales que los consumidores colombianos de la nube deberían tener en cuenta en relación con este tema:

#### Deducción de gastos

El artículo 122 del Estatuto Tributario establece que los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder el 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.

Esta regla implica que los gastos en el extranjero que bajo la ley están sujetos a la retención en la fuente no están limitados al 15% de la renta líquida del contribuyente. En los casos en que la retención no es obligatoria, aplica el límite del 15%, incluso si el agente de retención practica erróneamente dicha retención. En otras palabras, un contribuyente solo tiene derecho a la deducción total del gasto cuando la retención es obligatoria según la ley.

Los servicios de computación en la nube no califican como servicios técnicos. Por tanto, los residentes retenedores que apliquen erróneamente la retención en la fuente aún estarán sujetos a la limitación del 15% según el artículo 122 del Estatuto Tributario.

#### Registro de contrato

Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato

---

18 EY, *Tax considerations in Cloud Computing*. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-considerations-in-cloud-computing/\\$FILE/ey-tax-considerations-in-cloud-computing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-considerations-in-cloud-computing/$FILE/ey-tax-considerations-in-cloud-computing.pdf). (última visita el 10 de octubre de 2019).

19 Aleksandra Bal, *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit\\_2014\\_09\\_int\\_2-free-article.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-12&utm\\_content=pdf/bit\\_2014\\_09\\_int\\_2-free-article.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-12&utm_content=pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf). (Septiembre 2014). (última visita el 10 de octubre de 2019)

correspondiente, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro de los tres meses siguientes al de su modificación.

Siempre que los servicios de computación en la nube no califiquen como un servicio técnico, no se requiere registrar un contrato escrito como condición de deducibilidad.

## 4. Conclusiones

Es importante que los Consumidores de nube revisen la normativa aplicable y la última doctrina de la DIAN, la cual considero acertada, respecto de la retención en la fuente en materia de servicios de computación en la nube. De estas fuentes se puede concluir que los servicios de computación en la nube por su naturaleza automatizada y virtual, generalmente, no requieren la participación de un operador, y si se prestan desde el extranjero, no están sujetos a la retención en la fuente en Colombia.

Además, es necesario que identifiquen si están deduciendo el 100% de los pagos de computación en la nube, sin tener en cuenta el límite legal del 15%. De acuerdo con el artículo 122 del Estatuto Tributario, la aplicación de la retención sin fundamento legal no garantiza a los contribuyentes una deducción completa de los gastos de computación en la nube. Si la retención se aplica erróneamente, la DIAN aún puede cuestionar la deducción del gasto y aplicar las sanciones fiscales correspondientes.

Por último, es relevante señalar que la caracterización de los servicios de computación en la nube también es relevante para fines fiscales internacionales. Según los tratados de doble imposición, generalmente los ingresos provenientes de la computación en la nube podrían calificar como beneficios empresariales gravados únicamente por el Estado de la residencia.

## Bibliografía

- Aleksandra Bal, *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*. IBFD. Septiembre 2014. Disponible en Web: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit\\_2014\\_09\\_int\\_2-free-article.pdf?utm\\_source=twitter&utm\\_medium=social-media&utm\\_campaign=tweet-week-12&utm\\_content=pdf/bit\\_2014\\_09\\_int\\_2-free-article.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-12&utm_content=pdf/bit_2014_09_int_2-free-article.pdf)> (Consulta, 10 de octubre de 2019).
- Amazon Web Services - AWS, *What is Cloud Computing?*. Disponible en Web: <<https://aws.amazon.com/what-is-cloud-computing/>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).

- Chard, K.; Caton, S.; Rana, O.; Bubendorfer, K., *Social Cloud: Cloud Computing in Social Networks*. IEEE 3rd International Conference on Cloud Computing. 10 de julio de 2010. Disponible en Web: <[https://www.researchgate.net/publication/221399959\\_Social\\_Cloud\\_Cloud\\_Computing\\_in\\_Social\\_Networks](https://www.researchgate.net/publication/221399959_Social_Cloud_Cloud_Computing_in_Social_Networks)> (Consulta: 9 de octubre de 2018).
- Centrom, *Cloud Computing: The Future of Digital Marketing*. 10 de abril de 2013. Disponible en Web: <<https://www.cetrom.net/uncategorized/cloud-computing-the-future-of-digital-marketing/>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 0154 (C.P. Bernardo Ortiz Amaya; Julio 26 de 1984).
- Erik Knorr, *What is cloud computing? Everything you need to know now*. InfoWorld. 2 de octubre de 2018. Disponible en Web: <<https://www.infoworld.com/article/2683784/what-is-cloud-computing.html>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).
- DIAN (2018) Concepto No. 00065 del 6 febrero.
- DIAN (2018) Concepto No. 032620 del 8 de noviembre
- DIAN (2017) Concepto No. 17056 de 31 de agosto
- DIAN (2000) Concepto No. 044304 de 11 mayo
- EY, *Tax considerations in Cloud Computing* Disponible en Web: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-considerations-in-cloud-computing/\\$FILE/ey-tax-considerations-in-cloud-computing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-considerations-in-cloud-computing/$FILE/ey-tax-considerations-in-cloud-computing.pdf)> (Consulta: 9 de octubre de 2019).
- IBM, *Cloud computing: A complete guide* Disponible en Web: <<https://www.ibm.com/cloud/learn/cloud-computing>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).
- It Trends, *Tendencias de computación en la nube para 2019*, 22 de marzo de 2019. Disponible en Web: <<https://www.ittrends.es/negocios/2019/03/tendencias-de-computacion-en-la-nube-para-2019>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).
- Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de Colombia - MINTIC *G.ST.02 Guía de Computación en la nube. Guía Técnica, Version 0.9.*, 15 de mayo de 2018. Disponible en Web: <https://www.mintic.gov.co/arquitecturati/630/w3-article-75554.html>. (Consulta: 9 de octubre de 2019)
- National Institute of Standards and Technology - NIST, *Definition of Cloud Computing*. Septiembre de 2017. Disponible en Web: <<https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>> (Consulta: 9 de octubre de 2019).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, *Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy*, 19 de agosto de 2014. Disponible en Web: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP\(2011\)19/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP(2011)19/FINAL&docLanguage=En)> (Consulta: 9 de octubre de 2019).
- PRNewswire, *The global cloud computing market size is expected to grow from USD 272.0 billion in 2018 to USD 623.3 billion by 2023, at a Compound Annual Growth Rate (CAGR) of 18.0%*, New York. 5 de marzo de 2019. Disponible en Web: <<https://www.prnewswire.com/news-releases/the-global-cloud-computing-market-size-is-expected-to-grow-from-usd-272-0-billion-in-2018-to-usd-623-3-billion-by-2023--at-a-compound-annual-growth-rate-cagr-of-18-0-300806908.html>> (Consulta: 9 de octubre de 2019).



Peter Tschmuck, *There is music in the cloud*. Music Business Research. 17 de junio de 2011.  
Disponible en Web: <<https://musicbusinessresearch.wordpress.com/2011/06/07/there-is-music-in-the-cloud/>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).

SalesForce, *What is cloud computing?* Disponible en Web: <<https://www.salesforce.com/products/platform/best-practices/cloud-computing/>> (Consulta: 10 de octubre de 2019).