



**CONCEPTO N° 057425**  
**11-09-2013**  
**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica  
Bogotá, D. C.  
100202208-1423  
Concepto número  
Área: Tributaria

Señora  
**CAMILA GONZÁLEZ**  
Carrera 48 N° 22- 96 Casa 59  
[gonzalez.camila@ur.edu.co](mailto:gonzalez.camila@ur.edu.co)  
Bogotá, D. C.

**Referencia:** Solicitud Radicado número 47687 del 11/07/2013

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa número 000006 de 2009, este Despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**Tema** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptor** Ingresos de Fuente Nacional

**Fuentes formales** Estatuto Tributario artículo 24 numeral 7 y 420 parágrafo 3°; Concepto número 081572 del 18 de octubre de 2011; Concepto número 95029 de 2009; Oficio número 054648 de 2007

### **Problema jurídico**

¿Se consideran ingresos de fuente nacional los pagos o abonos en cuenta que se efectúan a una sociedad extranjera sin establecimiento permanente en Colombia por concepto de software, cuando la sociedad beneficiaria es residente de un Estado con el cual Colombia suscribió un acuerdo para evitar la doble tributación internacional?

### **Tesis jurídica**

Los ingresos provenientes de la explotación a cualquier título de programas de computador dentro del país, por parte de personas o entidades sin residencia o domicilio Colombia, se consideran de fuente nacional en su carácter de renta líquida especial.



## Interpretación jurídica

Se solicita reconsideración del Concepto número 081572 del 18 de octubre de 2011 con la finalidad de que esta Dirección confirme el criterio personal contenido en el escrito de cita en referencia, según el cual –aquí en resumen– no generan rentas de fuente nacional y, en consecuencia, no están sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, como tampoco a título del impuesto sobre la ventas, los pagos o abonos en cuenta que se efectúan, por la “adquisición” de un software a una entidad extranjera sin establecimiento permanente en Colombia, residente de un Estado con el cual Colombia suscribió un convenio para evitar la doble tributación internacional con base en el modelo tipo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), teniendo en cuenta, en relación con un contrato en particular, que:

- a) *Trata del suministro, venta y cesión de licencias de uso que quedarán en propiedad del adquirente;*
- b) *Incluye las licencias de software base, bases de datos y cualquier otro tipo de componente necesario para el completo y correcto funcionamiento del sistema;*
- c) *Las licencias están limitadas para las áreas y empresas definidas en el contrato y no son extensibles a futuras empresas y no están limitadas en el tiempo;*
- d) *El adquirente será propietario de los datos concernientes a su uso;*
- e) *El adquirente no tiene la oportunidad de explotar el software sino solamente a usarlo para fines privados y propios;*
- f) *El precio pagado por el mismo se estipula como una suma fija sin estar vinculado al uso que del mismo haga el adquirente”.*

Como argumentos de la solicitud, tras citar los artículos, 24 numeral 7, 403, 420 numeral 3 literal a), del Estatuto Tributario y el artículo 12 del Modelo Tipo de Convenio OCDE, manifiesta que en su criterio “*lo que genera renta de fuente nacional y, por ende, está sujeto a impuestos en Colombia es el pago por el permiso de ejercer el derecho a la explotación de intangibles en el país, es decir, por la facultad que tendría de poder sacar utilidad del intangible (software) ya sea reproduciéndolo, revendiéndolo o sublicenciándolo*”.

## Respuesta

No obstante que el tema ha sido objeto de profundo análisis, por lo expresado en el escrito de consulta conviene, brevemente, recordar lo siguiente.

1. Tratándose del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, en razón de su carácter y elementos, conforme con el artículo 338 de la Constitución Política en concordancia con las disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario, los supuestos de hecho generadores de la obligación tributaria sustancial se predicán de los sujetos pasivos individualmente considerados en relación con los resultados de sus respectivas operaciones económicas en el correspondiente período fiscal.

En este contexto, no resulta legítimo afirmar, como en el escrito de consulta se afirma, que únicamente generan renta de fuente nacional y, por tanto, su sometimiento a impuestos en Colombia,



cuando se trate de pagos que se efectúan al propietario del software del exterior por permitir su explotación en el país por parte de terceros.

Es decir, en criterio de la consultante, el provecho al que alude la norma dice relación con la persona a quien el propietario del intangible le permite explotarlo, es decir, sacar utilidad o provecho económico del intangible (software) ya sea reproduciéndolo, “revendiéndolo” o sublicenciándolo. Es decir, por quien tiene la licencia para el efecto y no por quien, en condición de propietario otorga esa posibilidad al tercero mediante una licencia para el efecto.

No debe olvidarse, que tratándose de –software– como activo patrimonial intangible, entre otros activos, es susceptible de diversas formas de explotación –sacar provecho económico– por quien detenta la propiedad.

Y en efecto, como bien se manifiesta en el escrito de consulta, “explotar” no es cosa distinta que sacar utilidad, o lo que es lo mismo, provecho económico de un negocio, que en sus diversas posibilidades están negocios, tales como la venta de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual, o sea, ejerciendo el derecho real de disposición –único caso en el cual implica venta–; permitiendo el uso y goce mediante contrato de licencia a terceros –caso en el cual no existe transferencia de los derechos patrimoniales–; licenciando a un tercero o a terceros para que lo reproduzca y los sublicencie; licenciando a un tercero para que se incorpore a hardware u otros bienes tangibles como software operativo; o licenciando para que se utilice en el desarrollos de nuevos productos si se trata de Software base, etc.

Excepto en el caso de venta, en los demás casos es impropio hablar de “venta” por las obvias razones mencionadas; y por el simple hecho de que, en algunas ocasiones, se entregue una copia del intangible en medio físico a quien se concede una licencia, ello no cambia su naturaleza.

Respecto de los ingresos y rentas que deriven de esas operaciones de venta en país y/o la prestación del servicio de licenciamiento, según se trate, deben aplicarse las disposiciones del Estatuto Tributario en cabeza de su propietario como beneficiario de esos ingresos que la ley considera generan renta de fuente nacional.

Otra es la relación económica y, en consecuencia, la imposición de las rentas en cabeza de quienes, en condición de titulares de un contrato de licenciamiento que posibilita diversas formas explotación, es decir, sacar utilidad o provecho económico del intangible (software) como cuando se sublicencia.

Estos, en relación con lo que provenga, por vía ejemplo, de su reproducción y sublicenciamiento están sometidos igualmente a gravamen, sin perjuicio de lo que corresponde aplicar al titular del intangible relación con los pagos que se le efectúen.

En oportunidad anterior este Despacho mediante Concepto número 054648 del 18 de julio de 2008 advirtió: “No debe olvidarse, que conforme se prevé el artículo 54 de la Decisión número 351 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, ninguna autoridad ni persona natural o jurídica, podrá autorizar la utilización de un bien intangible o prestar su apoyo para su utilización, si el usuario no cuenta con la autorización expresa previa del titular del derecho o de su representante”.



Disposición que fundamenta aún más el criterio jurídico expuesto por parte de este Despacho, en el sentido de considerar, que el licenciamiento de software por parte de sociedades extranjeras sin domicilio en el país a usuarios en Colombia, ya sea directamente o a través de sociedades nacionales, constituyen rentas de fuente nacional en lo que a ellas corresponda.

De la disposición precitada se desprende también, la prohibición para sociedades nacionales de autorizar la utilización (sic) un software o prestar su apoyo para su utilización, si el usuario no cuenta con la autorización expresa previa del titular del derecho o de su representante”.

Por otra parte y en consideración a las especiales características de esta herramienta tecnológica, no puede equipararse con otros intangibles que igualmente están amparados con derechos de autor. Lo anterior hace que en el Estatuto Tributario existan disposiciones generales y especiales que consagran el régimen impositivo que inciden en el tema objeto de análisis, así:

En lo pertinente, el artículo 24 inciso 1° y numerales 7 y 14 establecen, entre otros, que se consideran renta de fuente nacional:

- Las provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.
- Los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.
- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del “Know how”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.
- Los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.
- Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

Como se observa, la regla general es que, la explotación de intangibles en general y las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país generan rentas de fuente nacional y, por tanto, gravada.

Sin perjuicio de lo anterior –que como se indicó es lo general–, el mismo Estatuto en el artículo 204-1 regula de manera especial la renta proveniente de la explotación de programas de computador dentro del país, a cualquier título, por parte de personas naturales extranjeras sin residencia en el país y de compañías sin domicilio en Colombia, previéndolas como renta líquida especial y establece, que la base del cálculo del impuesto es el ochenta por ciento (80%) del monto del precio o remuneración percibidos por dicha explotación.

En concordancia con lo precedente y con lo dispuesto en el artículo 406, el artículo 411 del mismo Estatuto establece que pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título, están sometidos a retención en la fuente que debe efectuarse sobre el ochenta por ciento (80%) del respectivo pago o abono en cuenta, a la tarifa –hoy– del treinta y tres



por ciento (33%), en cuanto, al tenor del artículo 247 Ib., y salvo lo establecido para dividendos en el artículo 245, la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, de las personas naturales sin residencia en el país, es del treinta y tres por ciento (33%).

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo que al respecto prevean los acuerdos que para evitar la doble tributación internacional haya suscrito y estén en vigor para Colombia, por cuanto, en observancia del criterio de la integración del derecho –teoría monista moderada– adoptado por la Honorable Corte Constitucional, las disposiciones de los acuerdos internacionales vigentes, prevalecen sobre la normatividad interna general. (Entre otras, Sentencias C-400 de 1998; C-1189 de 2000; C-649 de 2006 Corte Constitucional).

En relación con los Convenios para Evitar la doble Imposición y el tema de regalías, debe indicarse que los comentarios al Modelo Tipo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), constituyen criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución Política.

En ese sentido, tratándose de intangibles, este Despacho ha señalado –independientemente de su denominación–, que si lo que subyace a una operación es la autorización para el uso de un software sin que el titular se desprenda de su derecho de propiedad, el pago por dicho concepto corresponde a un canon o regalía; por el contrario, si hay transferencia de la titularidad del derecho patrimonial de propiedad en todos sus elementos, esta retribución no puede constituir una regalía y tales pagos pueden constituir rentas de actividades empresariales, tal como lo establece el Concepto número 081572 del 18 de octubre de 2011 que recoge lo señalado en el Concepto número 95029 de 2009 y el Oficio número 054648 de 2007, o enajenación de activos.

Así las cosas, se confirma la tesis jurídica expuesta en el Concepto número 081572 del 18 de octubre de 2011, en el sentido que se considera como explotación del intangible el permitir a otro la utilización del bien sea para uso personal o profesional del adquirente, en razón a que en este caso se estaría en el contexto de la prestación de un servicio al presentarse el licenciamiento mediante la autorización para el uso del soporte lógico.

Sobre el hecho generador del Impuesto sobre las Ventas en relación con un software de una entidad extranjera sin domicilio ni establecimiento permanente en Colombia, residente en un país con el cual Colombia ha firmado un convenio para evitar la doble tributación, es preciso señalar que los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional aplican única y exclusivamente a los impuestos internos de su objeto como son los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, razón por la cual en materia de IVA habrá de estarse a lo dispuesto en el Estatuto Tributario.

En ese sentido el parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario establece la regla general de la localización del servicio en la sede del prestador. Tratándose del servicio relacionado con las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles, también los considera prestados en Colombia aunque se ejecuten desde el exterior tal como lo señala el literal a) numeral 3 del artículo mencionado:



“(...)

3. *Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia y, por consiguiente, causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:*

a) *Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles”.*

En ese sentido debe analizarse jurídicamente cada operación para determinar la naturaleza de lo que el beneficiario obtiene en la explotación de un software, con el fin de establecer si se está frente a un contrato de prestación de servicios relacionados con licenciamiento de software, caso en el cual se configura el hecho generador de IVA en los términos anteriormente señalados. Debe tenerse presente, que en el artículo 420 del Estatuto Tributario no prevé la venta de bienes incorporales como hecho generador del impuesto sobre las ventas. Por esta razón, excepto lo previsto en el Estatuto Tributario en materia del impuesto sobre renta, cuando la operación se refiera realmente a la transferencia de la propiedad –venta– de un software, no se causa el impuesto sobre las ventas, sin perjuicio de lo que al respecto prevén las disposiciones aduaneras en relación con los tributos que causa la importación de medios físicos continentales de intangibles.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Isabel Cristina Garcés Sánchez.*

**Publicado en D.O. 48.936 del 7 de octubre de 2013.**