

Problemática del régimen tributario aplicable a las rentas derivadas del software en Colombia

JULIO ROBERTO PIZA R.*

MARY CLAUDIA SÁNCHEZ*

I. Los problemas de calificación en un impuesto de renta global

El impuesto sobre la renta en Colombia se caracteriza por ser un impuesto de carácter *global*, esto es, grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente sin consideración a su fuente. Por tanto, el tratamiento de cada tipo de renta es irrelevante, ya que finalmente todas tendrán un régimen y una tarifa similar.

Lo anterior se explica en cuanto se acoge como criterio de atribución de la potestad tributaria el de la renta mundial, que en palabras de Cesar Montaña¹ es derivado del criterio de sujeción personal, mas no real, porque somete a la disciplina o ámbito del tributo a la totalidad de la renta, sin considerar el origen de la misma. En este sentido, la regla general es que el impuesto grava todas las rentas obtenidas en el año por un contribuyente, y el régimen general aplica a todo tipo de rentas.

A pesar de lo anterior, existen dos casos en los cuales sí es significativa la calificación de

la renta. El primero tratándose de las rentas de fuente nacional obtenidas por no residentes, ya que están sujetas a retención en la fuente que constituye el impuesto definitivo. El segundo caso se presenta en cuanto a las rentas obtenidas dentro del país, puesto que están sujetas a retención en la fuente, pero la tarifa aplicable dependerá del tipo de renta del cual se trate.

Finalmente, frente a las rentas en Colombia, las rentas provenientes de las operaciones con *software*, tienen como cualquier otra renta, un proceso de depuración y allí, es necesario identificar los factores de costo y gasto necesarios para obtener la renta, de forma que se pueda determinar la renta gravable sobre la cual se aplica la tarifa.

Por lo anterior, nos proponemos analizar la problemática de la industria del *software* en el derecho tributario colombiano.

II. Definición y contenido del *software* a partir del marco normativo

Desde el punto de vista jurídico, el *software* es un bien intangible protegido por la

* Director Departamento de Derecho Fiscal Universidad Externado de Colombia.

* Abogada especialista en Derecho Tributario, Derecho Tributario Internacional, y candidata al título de Doctor en derecho de la Universidad Externado de Colombia. Docente investigadora del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

¹ Montaña Galarza, César, Manual de Derecho Tributario Internacional, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006, p. 109.

propiedad intelectual, disciplina jurídica que tiene por objeto la protección de las creaciones intelectuales provenientes de un esfuerzo, trabajo o destrezas humanas, dignas de reconocimiento jurídico, y que se clasifica en derechos de autor y propiedad industrial².

En el derecho colombiano, el *software* es un intangible protegido por las normas de derechos de autor, contenidas en la Ley 23 de 1982, la Ley 44 de 1993 y el Decreto 1360 de 1989, y se diferencia de los componentes físicos que incorporan los programas de ordenador, las bases de datos o las invenciones que incorporan el programa, las cuales son protegidas por la propiedad industrial a través de patentes de invención o de patentes de modelo utilidad.

Lo anterior se desprende de la lectura del artículo 1° de la Decisión 351 de 1993 en el cual se señala que el derecho de autor se refiere a las obras literarias (incluidos los programas de ordenador y las bases de datos), artísticas o científicas, sin importar el mérito literario o artístico ni su destino.

En un sentido análogo el Decreto 1360 de 1989 ofrece un concepto de *software*, que se acompasa con lo previsto en la Ley 23 de 1982, al establecer que este soporte lógico-concepto asimilado por el legislador al de *software*- debe inscribirse en el Registro Nacional del Derecho de Autor, cumpliendo los requisitos que para el efecto señala. Además, esta norma reglamentaria señala qué comprende el concepto de *software* al establecer que el soporte lógico –*software*– es una creación propia del dominio literario que comprende uno o varios de los siguientes elementos: el programa de computador,

la descripción de programa y el material auxiliar.

De conformidad con lo anterior, para estos efectos el *programa de computador* puede definirse como la expresión de un conjunto de instrucciones, en lenguaje natural o codificado, independientemente del medio en que se almacene, cuyo fin es hacer que una máquina capaz de procesar información, indique, realice u obtenga una determinada función, tarea o resultado específico. Por su parte, la *descripción de programa* se identifica como una presentación completa y detallada de procedimientos, que definen un conjunto de instrucciones que constituyen el programa de computador correspondiente; y *el material auxiliar* es aquel creado para facilitar su comprensión o aplicación, por ejemplo, la descripción de problemas e instrucciones para el usuario.

En síntesis, en Colombia el *software* es legalmente protegido por las normas que regulan el derecho de autor y la DIAN, en desarrollo de sus facultades de interpretación de las normas tributarias, ha adoptado la definición dada por el artículo 3° del Decreto 1360 de 1989, entendiéndolo como: un *programa de computador consistente en la expresión de un conjunto organizado de instrucciones, en lenguaje natural o codificado, independientemente del medio en que se encuentra almacenado, cuyo fin es hacer que una máquina capaz de procesar información indique, realice u obtenga una función, una tarea o un resultado específico.*

No obstante lo anterior, como veremos en el desarrollo de este documento, una de las conclusiones que conviene tener presente,

² Rengifo García, Ernesto, *Propiedad Intelectual. El moderno Derecho de Autor*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997, p. 23.

es que el *software* en la vida económica y por sus formas de comercialización, puede manifestarse igualmente como un bien tangible e igualmente, en servicios, cuando constituye una mera obligación de hacer, y estas manifestaciones tienen implicaciones en el régimen tributario aplicable.

III. Contenido del derecho autor en materia de *software*

1. Derechos Morales en los programas de ordenador (*Software*)

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3º de la Ley 23 de 1982 los derechos de autor comprenden los derechos morales y los patrimoniales, los cuales encontramos protegidos para el caso del *software*.

Los derechos morales son las prerrogativas que competen al autor por el hecho de haber creado la obra³. En relación con estos, la Dirección Nacional de Derechos de Autor previó que “los derechos morales facultan al autor para reivindicar en todo tiempo la paternidad de la obra, oponerse a toda deformación o modificación que demerite su creación, publicar su obra o conservarla inédita, modificarla y a retirarla de circulación. Esta clase de prestaciones se caracterizan por ser intransferibles, irrenunciables y perpetuas y otros de carácter patrimonial”⁴.

En este sentido, la Ley 23 de 1982 en su artículo 30 reconoce dentro del núcleo esencial de los derechos morales, los siguientes: “El autor tendrá sobre su obra un derecho perpetuo, inalienable e irrenunciable, para:

a) Reivindicar en todo tiempo la paternidad de su obra y, en especial, para que se indique su nombre o seudónimo cuando se realice cualquiera de los actos mencionados en el artículo 12 de esta ley; b) Oponerse a toda deformación, mutilación u otra modificación de la obra, cuando tales actos puedan causar o acusen perjuicio a su honor o a su reputación, o la obra se demerite, y a pedir reparación por éstos; c) A conservar su obra inédita o anónima hasta su fallecimiento, o después de él cuando así lo ordenase por disposición testamentaria; d) A modificarla, antes o después de su publicación; e) A retirarla de la circulación o suspender cualquier forma de utilización aunque ella hubiese sido previamente autorizada”.

A pesar de ello, en relación con los programas de ordenador, los derechos morales reconocidos en la Ley 23 de 1982 no se aplican en su totalidad, debido a que la Decisión 351 de 1993 en su artículo 23 dispone que en relación con los derechos morales del autor del programa de ordenador, sólo se reconocen los derechos previstos en el artículo 6 bis Convenio de Berna, el cual sólo reconoce los siguientes: “Independientemente de los derechos patrimoniales del autor, e incluso después de la cesión de estos derechos, el autor conservará el derecho de reivindicar la paternidad de la obra y de oponerse a cualquier deformación, mutilación u otra modificación de la misma o a cualquier atentado a la misma que cause perjuicio a su honor o a su reputación”.

De acuerdo con lo anterior, lo dispuesto por la Ley 23 de 1982 debe interpretarse

3 Álvarez María Yolanda, Restrepo Luz María, *El Derecho de autor y el software*, Medellín, Biblioteca Jurídica Dike, 1997, p. 100.

4 Dirección Nacional de Derechos de Autor. Unidad Administrativa Especial. Concepto 2-2007-2452. Enero 22 de 2007.

de forma armónica con el artículo 23 de la Decisión 351 de 1993 que le concede únicamente dos tipos de derechos morales: el de paternidad y el de la integridad⁵.

Ahora bien, dada la naturaleza extrapatrimonial de estos derechos, debemos reconocer que al ser inalienables y estar, por lo tanto, por fuera del comercio, no es dable intercambiarlos pues carecen de un equivalente en dinero. Por lo tanto, estos derechos escapan del objeto de estudio de este trabajo, en el que pretende identificar las implicaciones tributarias de las operaciones realizadas con el *software*, las cuales no podrán verificarse sobre dichos derechos pues carecen del presupuesto esencial de la imposición, cual es, la existencia de una capacidad contributiva.

2. Derechos Patrimoniales en los programas de ordenador (*Software*)

Los derechos de carácter patrimonial constituyen el aspecto económico o patrimonial de la obra y han sido definidos por la Dirección Nacional de Derechos de Autor en los siguientes términos:

“Es el conjunto de prerrogativas otorgadas a favor del autor en virtud de las cuales éste puede explotar económicamente la obra. Constituyen una facultad exclusiva para autorizar o prohibir cualquier utilización que se quiera hacer de la creación, tales como la reproducción, la comunicación pública, la distribución pública, la importación y la transformación.

Los derechos patrimoniales, a diferencia de los derechos morales, pueden ser transmiti-

dos tanto por acto entre vivos o por causa de muerte a los herederos o causahabientes como resultado de un proceso de sucesión”.

Por su parte, nuestra legislación de derechos de autor contenida en la Ley 23 de 1982, define en su artículo 12 los derechos patrimoniales en los siguientes términos:

“El autor de una obra protegida tendrá el derecho exclusivo de realizar o de autorizar uno cualquiera de los actos siguientes:

- a) Reproducir la obra;
- b) Efectuar una traducción, una adaptación, un arreglo o cualquier otra transformación de la obra, y
- c) Comunicar la obra al público mediante la representación, ejecución, radiodifusión o por cualquier otro medio”.

Así pues, los derechos patrimoniales permiten que el autor sea el único que se encuentra facultado bien para autorizar o para prohibir determinadas utilidades de la obra, como es la reproducción, la distribución, la transformación entre otros, salvo las excepciones previstas en la ley.

De esta manera, siendo el *software* o el soporte lógico una obra protegida por el derecho de autor, se reconocen a su autor los derechos morales y los patrimoniales, y en virtud de estos últimos, el titular estará facultado para explotarlo de manera directa o indirecta, mediante el uso de las licencias, así como también para transferirlos en todo o en parte.

De allí que la Dirección Nacional de Derechos de Autor afirme que “*El titular de dere-*

⁵ Sobre el particular puede consultarse Rengifo García, Ernesto, Ob. cit., pp. 235-236.

cho de un programa de computador cuenta con las prerrogativas de orden patrimonial reconocidas por la legislación autoral, y por ende, para comercializar el programa, tiene la facultad de otorgar licencias o autorizaciones para la explotación o utilización del mismo por parte de terceros”⁶.

IV. Factores relevantes para la industria del software en materia tributaria

Con base en estudios adelantados, reuniones con los empresarios de la industria del software en Colombia y las estadísticas obtenidas de los mismos, es posible identificar algunos factores críticos del régimen tributario del software en Colombia:

A. Caracterización conceptual del software

En Colombia es preciso analizar la conveniencia de establecer una definición propia del software para efectos tributarios, como han optado otros países tales como Australia, Nueva Zelanda y EE.UU.⁷, pues recordemos que en el caso colombiano se acude a la definición dada por las normas de propiedad intelectual, sin precisar aspectos relacionados con las transacciones sobre el mismo, ni su calificación para efectos tributarios.

Lo anterior ha coadyuvado a que la Administración tienda a calificar todos los pagos relacionados con software como explota-

ción, y en el caso del impuesto sobre las ventas ha tratado de unificar las operaciones bajo la forma jurídica de un licenciamiento, sin hacer distinción alguna en el tipo de operación⁸. La evolución tecnológica de las telecomunicaciones y de los negocios, haría necesario que la legislación tributaria reconociera múltiples formas contractuales, para efecto de otorgar un tratamiento más neutral a este sector en Colombia.

Por tanto, cabe distinguir qué se entiende por software para efectos tributarios y qué operaciones pueden realizarse sobre el mismo, diferenciando cuándo estamos frente a una venta, una cesión de derechos, un licenciamiento y cuándo es una prestación de servicios (servicios técnicos y de asistencia técnica), para darles un tratamiento diferente en todos estos casos, tanto en la determinación del impuesto, como en los Convenios de Doble Imposición, pero sobre todo en las normas relativas a la retención en la fuente, tanto local como con no residentes.

B. Importaciones de software

En el caso de las importaciones, es preciso que la política tributaria colombiana defina su posición pues de la regulación actual se infiere una actitud proteccionista ya que se opta por gravar toda forma de explotación de intangibles, entre ellos el software, bajo la figura de regalías o similares, gravándolas bajo cualquier forma de actividad. Para

6 Dirección Nacional de Derechos de Autor, Op. Cit.

7 En cuanto a las distintas regulaciones que contienen una definición particular del Software, Buitrago Díaz, Esperanza, *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta*, Valencia, Wolters Kluwer, 2007, pp. 17-19.

8 Esta situación se explica según Esperanza Buitrago en que las Administraciones tienden a acudir a las normas sobre propiedad intelectual, en las cuales no existe por ejemplo la posibilidad de realizar una enajenación del bien, y a esta operación se le da la denominación de licenciamiento. Buitrago, Esperanza, *Ibidem*.

efectos de definir esta postura, es necesario y conveniente saber si los países de los cuales se importa esta tecnología admiten el *tax credit* sobre los impuestos pagados en Colombia sobre estas rentas (regalías, etc), pues de lo contrario, el legislador colombiano al desgravar estas actividades no estaría haciendo nada distinto a trasladar rentas al fisco del otro país.

Sin embargo, existen casos más puntuales como la asistencia técnica, consultoría y servicios técnicos, que si bien no son en estricto sentido formas de explotación de *software*, pueden ser insumos importantes o servicios complementarios, en todo caso, formas de importar tecnología, que en el actual régimen se gravan aun cuando se presten desde el exterior, con la presunción de estar importando tecnología, lo cual, por la realidad práctica lo que hace es encarecer dicha importación, toda vez que quien asume este impuesto es el importador residente en Colombia.

En el caso de la importación, ocurre otro tanto con el IVA, que expresamente grava las licencias otorgadas desde el exterior, si el beneficiario de las mismas es residente colombiano, bajo el argumento de estar importando tecnología.

Finalmente, la importación de algunos productos que circulan por medios electrónicos podría ser tratada de una manera más homogénea, dado que actualmente todo se tiende a calificar bajo la denominación de explotación de intangibles del artículo 24 del E.T. y en consecuencia, están gravadas con IVA y renta y en la mayor parte de estos casos, el impuesto es asumido por el residente colombiano, como evidencian las encuestas realizadas a las empresas del gremio, lo cual encarece estas formas de importación y, puede estimular conductas evasoras en los adquirentes colombianos.

C. Exportaciones de software

En un sentido contrario, las normas colombianas tampoco desarrollan explícitamente la figura de exportar tecnología, para reconocer que existe una figura gravada que deba pagar el impuesto de renta en Colombia; pero que en todo caso, pueda hacer uso de la posibilidad de aplicar la tarifa cero como exportación, y por lo demás, obtener el derecho a la devolución de los impuestos. Sin embargo, afirman los empresarios que la actual figura prevista en el literal e del artículo 481 es engorrosa y exige requisitos complejos a juicio de los empresarios.

En las exportaciones, es posible, dependiendo de la magnitud y el país adonde se exporte, que los residentes en Colombia sufran retenciones altas en el exterior, sobre todo si no existen subsidiarias o filiales, las cuales se practican sobre el valor total de las ventas y en tal caso, aun reconociendo el *tax credit*, puede generarse un exceso de retención en el exterior, que no es recuperable en Colombia, por estar limitado el *tax credit* a la tarifa del 33% sobre la utilidad.

Estos problemas observados en operaciones internacionales quizá sean más viable solucionar a través de los Convenios de doble imposición, pues dependiendo de los países con los cuales tengamos un intercambio comercial más dinámico, y del tratamiento que obtengan los residente colombianos allá, podrán ser tratados de una manera más equilibrada. Por tanto, es preciso una participación más activa del sector en estos procesos de negociación o que los negociadores colombianos entendieran la dinámica y las necesidades tributaras de este sector.

Para tal fin, deben trabajarse en las figuras de establecimiento permanente, diferenciar cuándo hay regalías y cuándo son bienes

o servicios, para de esta forma conceder un tratamiento equilibrado que permita un trato más homogéneo y equitativo a los empresarios.

D. Retención en el impuesto de renta por operaciones locales

En relación con las retenciones locales, las estadística obtenidas sobre la muestra analizada y el taller planteado a los empresarios, dejan entrever que especialmente en pequeñas y medianas empresas, las retenciones representan dos veces el impuesto liquidado al final del año, lo cual, muestra con evidencia, que las retenciones que usualmente se practican dándole la calificación de regalías u honorarios (11%), en todos los casos resultan muy elevadas, causando un grave problema de flujo de caja para un negocio que por lo que puede observarse, no refleja la rentabilidad que presumen las rentas de honorarios.

Lo mismo ocurre cuando un mismo contrato comprende varias prestaciones, que deben ser tratadas por separado y no incluirlas todas bajo la denominación de honorarios o explotación de intangibles, es decir, los contratos que comprendan prestaciones de diversa naturaleza deben ser tratados de manera desagregada para efectos tributarios, de manera que deberá analizarse en cada caso qué retención debe practicarse de acuerdo a la operación de la que se trate.

E. Presunciones en el impuesto de renta

Merece especial atención una revisión de las presunciones que establece el Estatuto Tributario en los artículos 75 y 204-1, que presumen una rentabilidad muy alta en el primer caso, cuando se enajena un intangible, y en el segundo, cuando un no residente ex-

plota un programa de computador que como ya vimos, es casi la única renta admisible en la interpretación de la DIAN.

F. Incentivos tributarios

En el Estatuto Tributario actual, la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos y los beneficios tributarios por las nuevas inversiones en zonas francas excluyen de manera directa en virtud de las definiciones reglamentarias (Art. 2º Decreto 1766 de 2004), las inversiones en *software*, bajo el entendiendo que no constituyen activos fijos reales productivos, lo cual excluye a este sector de los beneficios.

El *software* constituye claramente un ejemplo de desarrollo e innovación tecnológica, pero el actual beneficio para inversiones en este sector, previsto en el artículo 158-3 es a juicio de los empresarios, no solo es engorroso y complejo, sino muy bajo comparado con el estímulo de las inversiones en activos fijos reales productivos.

G. Caracterizar un sector del software

Las estadísticas tributarias no identifican el sector del *software* de forma independiente o una industria del *software*, por tanto, cualquier estadística tiene un problema que parte en la identificación misma del sector.

H. Tratamiento del software como bien tangible, bien intangible o servicio

Esta problemática se plantea sobre la base de que el intercambio internacional de bienes es más neutral, en cuanto las exportaciones son gravadas con el impuesto sobre la renta en el país de origen, en tanto que para efectos del impuesto sobre las ventas, son gravadas

en el país de destino. Por su parte, en los servicios, dado que no existe una nacionalización propiamente dicha de los mismos, usualmente puede dar lugar a problemas de doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y eventualmente en IVA, además para los no residentes las tarifas pueden ser muy altas.

De esta forma puede decirse que el problema no subyace en la calificación como bien o servicio del *software*, sino que el legislador colombiano le da el carácter de bien intangible y lo protege con los derechos de autor –Ley 23 y Decreto 1360 de 1989–; el problema tiene raíces más profundas.

En todo caso, lo que es evidente es que las licencias por la explotación de los derechos de autor no es la única forma de explotar esta actividad, sino que también puede hacerse mediante las transferencias de derechos de uso, de comercialización de bienes que contienen un *software* e incluso por la simple prestación de servicios que incorporan la aplicación de *software*; sin embargo, todos estos tipos de operaciones no tienen un tratamiento tributario adecuado.

Por otro lado, como el impuesto sobre la renta grava la utilidad obtenida, el asunto remite a la verdadera conformación de los costos del bien, y según fue manifestado por los empresarios del sector, no tienen reglas contables específicas que permitan activar los insumos que se van constituyendo en este bien incorporal. Por tanto, al momento de realizar la renta determinar la utilidad real, que posiblemente tenga una vida larga, en tanto que se hace mientras se explotan las licencias correspondientes.

Ante este estado de cosas, es dable que por la informalidad del sector los empresarios deduzcan sus gastos en la medida en que los efectúan y, al final, cuando licencian el

software, se encuentran ante la situación que han pasado varios años y nunca capitalizaron sus gastos. En consecuencia, no pueden amortizarlos contra la renta obtenida por la licencia, lo cual también tiene incidencia en la realidad económica al momento de calcular su utilidad o renta sujeta al impuesto.

Las utilidades del sector reflejan lo que para las industrias son los costos, y si se trata de operaciones con altas utilidades, esto se reflejará en utilidades altas y en consecuencia, un impuesto sobre la renta alto. Un ejemplo, es la norma del E.T. que supone una rentabilidad alta en el momento de enajenar un intangible, pues aplican las presunciones que establece el Estatuto Tributario en su artículo 75, según el cual la utilidad es del 70% del precio de venta, que aun cuando admiten prueba en contrario, traslada la carga de la prueba al contribuyente. Por otra parte, lo que revela la estadística es que el sector tiene un porcentaje alto de gastos, bien sea de publicidad y comercialización, y por tanto, parte de la utilidad bruta es afectada por las deducciones en términos tributarios.

De allí que se advierta una diferencia comparativa con respecto a las multinacionales dedicadas a la industria del *software* que comercializan bienes, toda vez que se les da el tratamiento de bienes y admiten la imputación de costos específicos. Por tanto, las multinacionales que comercializan sus productos en Colombia los importan como bienes y cuando se venden en Colombia tienen la retención de los bienes equivalente al 3.5%.

El análisis es por tanto estructural y no radica sólo en el ámbito tributario, sin embargo, debe destacarse que este planteamiento requiere evidencia para argumentar y justificar cualquier propuesta tributaria ante el congreso o el gobierno.

I. Retenciones en el impuesto sobre la renta

Las tarifas de retención deben ser analizadas en dos dimensiones, las retenciones practicadas en el orden local y las retenciones a los no residentes.

En relación con las primeras, se observa que las tarifas aplicadas son las correspondientes a honorarios, dado que parten de la base de que constituyen derechos de autor. Según las estadísticas obtenidas, en las empresas pequeñas y medianas, dados los componentes de costos y gastos, las empresas resultan con saldos a favor, que en muy pocas ocasiones son solicitados por los contribuyentes, debido a los procesos de revisión a los que deben someterse previamente a su devolución o compensación, por lo cual podría afirmarse que las tarifas de retención son excesivamente altas. En la muestra las empresas más pequeñas revelan que la retención puede significar dos veces y media el impuesto liquidado y en las empresas medianas, un poco más de dos veces. Por su parte, en las empresas grandes la retención representa tan solo el 65% del impuesto liquidado, lo cual significa que la tarifa es acorde o incluso baja frente al impuesto.

Sin embargo, el problema de la tarifa de tributación no se resuelve con la retención, pues éste es solo un problema de flujo, dado que es muy alta frente a su utilidad, pero la tarifa del impuesto sigue siendo conforme a las reglas generales.

En cuanto se refiere a la retención en la fuente aplicable a operaciones internas de *software*, también se observan situaciones que sin duda representan una barrera para el

desarrollo del sector, motivadas en parte por la incomprensión de las operaciones sobre el *software* y los errores en su calificación para efectos tributarios.

Al respecto puede destacarse que en los casos de comercialización de *software* masivo, la DIAN ha considerado que el pago de este tipo de operaciones corresponderá a honorarios, quedando dicha operación sujeta a una tarifa del 10% o del 11% según las condiciones del sujeto de la retención, que es una de las más altas aplicables a las operaciones internas. Sostiene la Administración que *“la comercialización de los programas de computador, en los que no hay transferencia de dominio de los derechos patrimoniales de quien los creó, sino el permitir su uso y goce a través de un contrato de licencia, es un servicio calificado; pues en él, no hay posibilidad de que el programa, aunque incorporado en un continente material, pueda ser de libre disposición o modificación del usuario, como si lo sería de haberse transferido su pleno dominio.*

Siendo así, el permitir el uso del software mediante licencia, no implica la venta del derecho real de uso que el propietario tiene sobre el mismo, de manera tal, que se convierta en uso exclusivo para quien se le licencia, ni constituye para su propietario prohibición o limitación de utilizarlo directamente o de conceder licenciamiento a otras personas; luego es evidente, que persisten para él, las facultades de uso goce y disposición, como características inherentes de la propiedad.

En este evento, la contraprestación pagada por el licenciamiento otorgado y en virtud del cuál usualmente se limita de manera expresa al adquirente del servicio calificado,

la utilización y por ende la disposición sobre el intangible, corresponderá a honorarios por tratarse como se indicó”⁹.

Esta regla es aplicable sin tener en cuenta que se trata de una simple operación de venta de una mercancía que no exige la implementación de conocimientos calificados por parte del sujeto vendedor, al igual que aquel que adquiere el *software* de uso masivo, quien lo hace con el fin de satisfacer una necesidad personal y no con fines comerciales.

En el caso de los no residentes podemos destacar algunos problemas específicos. En primer lugar, en materia de importación de tecnología, la tarifa de retención en la fuente aplicable por regla general es del 33%. La explotación de programas de computador por no residentes tienen una base de retención reducida del 80%, con lo cual la tarifa efectiva representa un 26.4%, pero sobre el valor bruto pagado, lo cual, dependiendo de la posibilidad que tenga el beneficiario de la renta de utilizarlo en el país de residencia como un crédito tributario, podría ser alta, aun cuando es difícil generalizar, dado que es aplicable a toda forma de explotación según la interpretación de la DIAN.

Ahora bien, en el caso de los pagos por servicios, dentro de los cuales puede aplicarse en algunos casos sobre pagos por servicios de *software*, aunque solo excepcionales, la tarifa aplicable puede ser del 10%, si se trata de servicios técnicos o asistencia técnica, tarifa que aplica sobre el pago bruto realizado al extranjero no residente y sobre la cual caben las consideraciones de poder utilizarla como crédito en el país de residencia.

Lo anterior determina que en la práctica los extranjeros fijen el precio de la respectiva operación sin incluir dentro del precio el monto correspondiente al impuesto, teniendo en consecuencia el importador nacional que asumir la carga económica que representa el pago del mismo.

Esta situación resulta muy gravosa para el residente colombiano pues encarece la importación de tecnología ya que esto determina que se deba aumentar el valor del servicio, y además da lugar a otro tipo de situaciones como la destacada por Catalina Hoyos quien afirma que *“la Administración entiende que el pago de tributos ajenos no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente y, por ello, rechaza este tipo de erogaciones para efectos de su deducibilidad del impuesto sobre la renta. El resultado, entonces, es claro: en muchos casos lo que promueve nuestra legislación es que los nacionales terminen pagando doblemente los impuestos de los extranjeros, con las consecuencias que ello conlleva en materia de productividad y desarrollo económico”¹⁰.*

Sin embargo, una exclusión del impuesto en Colombia, también podría traducirse en un traslado de recursos al país de residencia del prestador o titular de la renta, que no se refleja en un menor costo tributario para él, todo dependerá del régimen tributario de este país. Por lo que ciertamente este tipo de problemas solo pueden resolverse a partir de los Convenios de Doble Imposición, es decir, de una negociación específica con cada país, y no como regla general.

⁹ DIAN, Conceptos 110964 de 2001 y 83237 de 2002.

¹⁰ Hoyos, Catalina, Fundamentos para el estudio de la tributación de intangibles en Colombia- Aspectos locales e internacionales. En: *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*, Bogotá, ICDT, 2008, p.627.

En este sentido resulta imperioso advertir que si buena parte de la tecnología, servicios y materia prima que emplea la industria del *software* en Colombia es extranjera, es poco conducente concentrar las políticas tributarias de fortalecimiento y promoción de este sector, en el establecimiento de beneficios tributarios internos, como los definidos por la Ley 788 de 2002 y paralelamente, que la importación de la tecnología para el desarrollo de esta industria soporte una alta carga impositiva.

J. Retenciones en el impuesto sobre las ventas

Al igual que en materia de impuesto sobre la renta, la indebida calificación de las operaciones con *software* da lugar a la imposición de tarifas de retención muy altas o a la exigencia de trámites que constituyen una límite para esta industria.

Es así como en operaciones tales como la descarga de un *software* para uso personal desde el exterior, la DIAN ha entendido que es una operación asimilable a la licencia de los derechos de autor sobre dicho *software*, al igual que en el caso en que el *software* ha sido entregado en medio físico, esto es, con una importación, y en virtud de ello se causa el IVA en Colombia, entendiendo que se trata de un servicio prestado en el país, en la medida que se explota en Colombia.

De otro lado, se entiende que siempre que estamos en presencia de un *software* existe una licencia y por ello, si un distri-

buidor exporta un *software* de uso masivo en medio físico al exterior, se entiende que ello es una exportación de servicios, y por ende, opera la regla consagrada en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el artículo 6° del Decreto Reglamentario 2681 de 1999¹¹, lo cual estaría bien, puesto que otorga derecho al exportador a tratarla como tal; esto es, con una tarifa cero y con derecho a la devolución del IVA de los insumos, pero el problema es que se trata de un procedimiento que resulta engorroso a juicio de los empresarios.

K. Compañías colombianas que desarrollan su actividad en el exterior

Internacionalmente las tarifas del impuesto sobre la renta aplicables a empresas colombianas que prestan servicios en el exterior son las más altas, pero lo más oneroso, radica en que se aplican sobre el valor bruto, cuando no tienen una filial o subsidiaria o la aplicación del concepto de establecimiento permanente que les permita imputar los costos, por tal razón, aun cuando, el Estatuto Tributario admite el *tax credit*, resulta excesivo para la tarifa en Colombia que se aplica sobre la utilidad y no sobre el ingreso bruto.

Como solución a este tipo de situaciones, el instrumento más adecuado es la celebración de Convenios para evitar la Doble Imposición. A través de estos convenios los Estados se reparten el poder tributario, en los que de un lado se adopta la figura del establecimiento permanente y donde también se define

¹¹ De acuerdo con tales disposiciones, para que los contratos de exportación de servicios estén exentos de IVA deben cumplirse los siguientes requisitos i) Que los servicios sean prestados en Colombia en desarrollo de un contrato escrito, ii) Que dichos servicios sean utilizados exclusivamente en el exterior por empresas o personas que no tengan negocios o actividades en Colombia, iii) Estar inscrito como exportador de servicios.

para las regalías como tarifa de retención el 10% en el país de la fuente; pero, conservando la regla general de que las regalías deben pagar en el país de la residencia, de conformidad con los modelos adoptados.

L. El software como industria y como comercialización de los productos estandarizados

Las caracterizaciones ambiguas de las operaciones sobre *software* realizadas por parte de la Administración parten de un problema estructural, el cual consiste en que no se diferencian las operaciones sobre el intangible mismo, de las operaciones sobre sus derivados. Esta situación no es exclusiva del ordenamiento colombiano, por el contrario, es una problemática que se observa en distintos ordenamientos y ha dado lugar a que en otros ordenamientos se haya realizado una descripción de las operaciones sobre *software*. En ocasiones se contempla la descripción pormenorizada de dichas operaciones, como puede verificarse en los comentarios de la OCDE al Modelo de Doble Imposición, que son planteados con el fin de determinar el alcance del concepto de regalías contenido en el artículo 12 del modelo.

Este problema es destacado por CATALINA HOYOS¹² quien sostiene que unas son las operaciones que puede realizarse sobre el intangible considerado en sí mismo (*Software*) por parte del propietario del *software*, cuyo reconocimiento como bien o activo dependerá del tratamiento dado por la legislación, y otra muy distinta las operaciones derivadas del intangible originario, producto de los derechos patrimoniales que tiene su autor,

dentro de los cuales se encuentra el de reproducir la obra, adaptarla, arreglarla o transformarla y explotarla con fines económicos. Cada uno de los bienes que se derivan del ejercicio de estos derechos son intangibles individualmente distintos del originario.

Adicionalmente, afirma esta autora que los derechos derivados del intangible pueden dar origen a la producción de otros bienes, que pueden tener naturaleza tangible o intangible, por ejemplo, en ejercicio del derecho a reproducir una obra puede surgir una copia de la misma, que puede diferenciarse tanto de la obra derivada del intangible originario, como del intangible originario mismo.

En el caso específico del *software*, sostiene HOYOS que el intangible originario no puede ser objeto de ciertos negocios jurídicos dada su consideración de obra protegida por los derechos de autor, que son reconocidos como inalienables en nuestro ordenamiento jurídico (Ley 23 de 1982).

Por lo anterior, concluye la autora que en cuanto se refiere al *software*, los negocios jurídicos que pueden celebrarse sobre los derechos derivados del mismo, por ejemplo: al otorgar una licencia se mantienen los demás derechos patrimoniales sobre el mismo. Igualmente, también pueden realizarse negocios jurídicos sobre los bienes intangibles que resultan de los derechos sobre el intangible originario, como es el caso del *software* que se adquiere para el uso específico de una empresa. En este caso, el adquirente de la copia recibe un bien que puede ser considerado como una mercancía, que es de su propiedad y por ende, dicha operación constituye en sí misma una enajenación. Lo mismo ocurre en el caso en que se adquiere un *software*

12 Ibidem

por *internet* ofrecido para el uso exclusivo del usuario, pues es claro que el adquirente obtiene un derecho de propiedad oponible sobre dicho *software*.

No obstante lo anterior, ESPERANZA BUITRAGO presenta una posición que se opone a la expuesta por HOYOS y que compartimos ampliamente. Según BUITRAGO, más que acudir a diferencias de derecho civil a fines de distinguir las operaciones sobre bienes intangibles en materia tributaria, es más conveniente adoptar una calificación ‘propia del derecho tributario’, dado que la materia exige una clasificación propia que atienda al desarrollo tecnológico y a las múltiples categorías contractuales existentes sobre este tipo de operaciones, que es la tendencia que han adoptado países como EEUU y a partir de este otros como Nueva Zelanda¹³.

M. Negocios Jurídicos con prestaciones de diversa naturaleza

Otra problemática que se deriva del régimen tributario aplicable, evidenciada en el taller practicado a los empresarios de la industria del *software*, está dada porque la legislación no tiene reglas claras en cuanto a las operaciones de *software* que comportan prestaciones de distinta naturaleza, frente a lo cual, la tesis de la DIAN es que no es procedente diferenciar el régimen aplicable de acuerdo a cada tipo de prestaciones, y por el contrario, todo lo califica bajo un mismo concepto, que según se expuso, generalmente será el licenciamiento o la explotación del intangible.

Frente a esta situación sería conveniente reconocer la posición del derecho civil frente a dicho problema jurídico, en el cual la Corte Suprema de Justicia ha decantado una posición frente al planteamiento de cómo definir el régimen aplicable para el caso de negocios jurídicos que comprenden prestaciones propias de distintas formas contractuales¹⁴, en virtud de la cual, a este tipo de contratos se le aplica el régimen correspondiente a la prestación principal o relevante.

Pero también pueden presentarse situaciones en las que todas las prestaciones del contrato son relevantes y ninguna puede considerarse como principal. En estas situaciones, la Administración suele calificarlas como una sola, pero lo aconsejable es proponer que a cada prestación se les dé el tratamiento de cada una de acuerdo a la legislación, lo cual supone que a cada prestación se le asigne un valor de forma individual.

V. Conclusiones

A. La caracterización de la actividad del software, como categoría jurídica

La importancia, pero también la complejidad de este sector, como industria del conocimiento, representa un factor decisivo en el desarrollo, sin embargo, las normas no son acordes con su especificidad. Es así como las disposiciones tributarias suelen acudir a reglas generales que no consultan la evolución de la tecnología y la información. Por otro lado, se trata de una actividad que no está aislada del resto del mundo, necesita del intercambio internacional, y por tanto,

¹³ Buitrago Esperanza, Op. Cit.

¹⁴ En cuanto al régimen jurídico aplicable a contratos con múltiples prestaciones *Vid.* Ospina Fernández Guillermo, *Teoría general de los actos o negocios jurídicos*, Bogotá, Temis, 1998.

requiere de una visión integral tanto del campo académico, tecnológico, de investigación, como de manera especial, del aspecto comercial y tributario.

Como quiera que no existe un sector específico como tal y que si bien la esencia de esta actividad tiene un alto componente de innovación tecnológica, sus manifestaciones comerciales no se limitan a los meros derechos de autor bajo las licencias que se remuneran con regalías, sino que pueden darse a través del intercambio de bienes tangibles y de servicios.

B. Política tributaria sobre comercio exterior del software

Una política tributaria debe definir si estimula la importación de tecnología o la exportación. Una especial característica de esta industria, si puede denominarse así, consiste en que permite la generación de externalidades positivas que favorecen el desarrollo de otras actividades y sectores. Por lo anterior, la regulación tributaria puede constituir un instrumento de apalancamiento de la industria del *software*, bien por estimular la importación o la exportación de este tipo de bienes y servicios, si se considera que el sistema tributario puede ser una herramienta de la política fiscal útil para mejorar la situación actual en Colombia, pues no siempre resulta consistente actuar en los dos sentidos, ya que requiere una cierta armonización con los países con los cuales se desarrollan actividades comerciales.

C. Diferenciar jurídicamente y para efectos tributarios las formas de comercialización del software

Como bien se expuso en el diagnóstico de la problemática, el problema de la califica-

ción del *software* como bien tangible, intangible o servicio, tiene raíces más profundas, y por tanto, las normas tributarias no pueden calificar todas las operaciones como explotación de intangibles sujeta a renta colombiana, salvo que se quiera tener una política proteccionista, pero a costa de encarecer las importaciones de tecnología.

D. Definir reglas contables para el software

La estructura de costos del sector y el alto componente de gastos en publicidad y comercialización hacen que la utilidad no sea como lo presumen las normas tributarias, pues la conformación de los costos del bien no tiene una regla contable que permita activar los insumos que se van constituyendo en este bien incorpóreo y por tanto, al momento de realizar la renta no hay forma de demostrar un costo.

Las normas de retenciones locales solo representan un problema de flujo, pues la verdadera utilidad se refleja al final en la declaración anual sobre la utilidad, donde se reconocen todos los gastos asociados y se calcula el impuesto sobre la verdadera utilidad demostrada contablemente. Un análisis sobre la rentabilidad del sector, en armonía con la anualidad del impuesto y la recuperación de las inversiones, permitiría una mejor determinación de las utilidades, pero esto requiere estudios más profundos del sector. En todo caso, según la pequeña muestra estadística obtenida revela que el margen de utilidad en el sector oscila entre el 7% y el 15%.

Por lo anterior, sería conveniente analizar la conveniencia de regular las reglas contables colombianas, bien conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad-NIC o

a las técnicas propias de esta actividad, que permitiría, por ejemplo, darle al *software* el tratamiento de bienes, admitir la imputación de gastos específicos, que en un análisis formal pueden ser altos, cuando el Estatuto Tributario contiene un criterio de proporcionalidad, que puede ser discrecional esto es, asociar todos los gastos a la actividad; que es donde verdaderamente se reconocen los costos y gastos asociados.

E. Revisar las presunciones legales en materia tributaria

Las presunciones de los artículos 75 y 204-1 del ET presumen una alta rentabilidad en estas operaciones. El artículo 75 del ET establece que el costo de los bienes incorporales, formados por los contribuyentes dentro de los cuales se encuentra el *software*, se presume constituido por el 30% del valor de la enajenación. Aunque la DIAN ha entendido que dicha presunción es legal o de hecho y por consiguiente, admite prueba en contrario. Sin embargo, es claro que asume una utilidad muy alta del negocio -70%- y traslada la carga probatoria al contribuyente. De manera que, solo si el contribuyente logra demostrar que el costo fue mayor, podría aplicar.

Ello se explica en la medida en que el legislador ha entendido que las operaciones con intangibles predomina fundamentalmente el intelecto y tienen bajos costos, lo cual podría ser replanteado a la luz de las estadísticas. Por lo menos, en la muestra obtenida de 115 empresas se revela que el margen de utilidad en la operación es entre el 7% y el

15%, por lo cual no resulta razonable que se estimen en la enajenación el derecho una rentabilidad tan alta.

F. Incentivos tributarios

Los actuales incentivos tributarios sesgan a favor de los activos tangibles, discriminando los activos intangibles. Igualmente, conforme se expuso, la deducción del (40%) por inversiones en activos fijos reales productivos no es aplicable en materia de *software* debido a la definición que del mismo hizo el Decreto Reglamentario 1766 de 2004, lo cual sitúa en una posición de desventaja, salvo en cuanto se refiere al sistema operativo preinstalado.

Lo mismo ocurre con la inversión en zonas francas, pues como se indica en el Decreto 1766 de 2004, que no admite la consideración del *software* como un bien real.

G. El software como industria y la comercialización de los productos estandarizados

Las indebidas caracterizaciones de las operaciones sobre *software* realizadas por parte de la Administración, parten de un problema estructural consistente en que no se diferencian las operaciones sobre el intangible mismo de las operaciones sobre sus derivados¹⁵.

Debe diferenciarse por tanto el proceso de diseño y construcción incluso con sus modalidades: a la medida o paquetes estandarizados que se vuelven bienes, su comercialización, usos originarios y derivados, el

¹⁵ Sobre el problema de la falta de la no distinción entre las operaciones sobre el intangible mismo, de las operaciones sobre sus derivados, Hoyos Catalina, Ob Cit.

licenciamiento y su explotación; pues, en cada uno de estos casos el régimen tributario es distinto.

Una modificación legal más desagregada resolvería el problema actual en el cual por la precariedad de las normas todo lo reconduce en la interpretación de la DIAN a operaciones de *software* que se califican como explotación y por tanto gravadas en Colombia. Esta posición es favorable al fisco, pero en teoría, puesto que desde el punto de vista económico encarece la importación y posiblemente limite el desarrollo de la actividad, todo lo cual requeriría un análisis económico de lo que está ocurriendo en la práctica, por virtud de estas normas tributarias, lo cual excede el alcance de este estudio.

No obstante lo anterior, insistimos en que resultaría más conveniente la posición planteada por ESPERANZA BUITRAGO, según la cual, más que acudir a diferencias de derecho civil a fines de distinguir las operaciones sobre bienes intangibles en materia tributaria, es preciso adoptar una calificación propia del derecho tributario que atienda al desarrollo tecnológico y a las múltiples categorías contractuales existentes sobre este tipo de operaciones; es ésta la tendencia que han adoptado países como EE.UU y otros.

BUITRAGO ve esta postura en el ejemplo de países como EE.UU y Nueva Zelanda que han acogido definiciones del *software* o programas de ordenador en sus legislaciones, estableciendo un catálogo de operaciones que pueden efectuarse con el mismo.

EE.UU tiene la regulación pionera en este tema que consiste en una normativa fiscal sobre los pagos por programas de ordenador

con la finalidad de clasificar las diferentes transacciones del *software* y determinar la calificación de los ingresos derivados de las mismas para efectos fiscales. Esta normativa denominada **software regulations** fueron aprobadas el 30 de septiembre de 1998 por el *Internal Revenue Services (IRS)* y el *Treasury Department de los EE.UU* y tienen como finalidad examinar las transacciones que involucran programas de ordenador.

Estas normas contienen una clasificación de las distintas formas contractuales que pueden tener por objeto transacciones de programas de ordenador. De esta forma se proporcionan criterios para calificar los pagos procedentes de las mismas como regalías u otro tipo de rentas, así como su respectivo régimen fiscal.

Estas **software regulations** mantienen los mismos parámetros del artículo 12 del Modelo OCDE en cuanto a la calificación de las rentas como cánones, aunque son tratadas en las *regulations* con mayor detalle, lo que ha llevado a que estas normas impulsen la revisión de comentarios del artículo del Modelo y a que algunos autores afirmen que su aplicación puede extrapolarse.

Estas previsiones fiscales relativas a programas de ordenador en todo caso no afectarían la legislación de derechos de autor sobre estas obras, es decir, serían una normativa aplicable para efectos fiscales sin implicaciones en la ley interna sobre derechos de autor¹⁶.

Las **software regulations** establecen la siguiente clasificación de las transacciones que pueden tener por objeto programas de ordenador:

16 Baumgarten, J.A.; Gorman, R.A., y Schwartz, E.J., "Copyright Law and Certain Tax Treatment of Software Transactions", *Bulletin of International Fiscal Documentation*, Vol. 49, n. 11, November, 1995, pp. 522-528.

– Ventas y licencias de un producto protegido por los derechos de autor. (*Copyrighted article*)

– Ventas y licencias de derechos de autor. (*Copyright rights*)

– Prestación de servicios para el desarrollo o modificación de un programa de ordenador.

– Prestación del *know how* sobre técnicas de programación.

Sin el ánimo de transcribir aquí las *regulations*, señalaremos los principales tópicos a fin de entender el sentido y alcance de la regulación, a partir de las consideraciones realizadas por BUITRAGO en su obra:

a. *Ventas y licencias de un producto protegido por los derechos de autor. (Copyrighted article)*. Esta hipótesis consiste en que se ha cedido el programa de ordenador, pero no los derechos de autor sobre el mismo, el cedente adquiere la posibilidad de utilizar el programa para su uso, bien sea personal o profesional, pero no puede ejercer ningún derecho de autor sobre el mismo. Esta operación puede tratarse de una venta o cesión de uso que no implican derecho de autor y no da lugar a cánones, sino a beneficios empresariales o bien a ganancias de capital.

Estamos en presencia de esta hipótesis en dos casos:

– Cuando se transmite una copia del programa de ordenador sin ningún derecho de autor para uso personal o profesional, pero no para explotarlo con fines comerciales.

– Cuando no se adquiere más que una cantidad mínima o limitada de alguno o algunos de los derechos de autor sobre el programa. Un ejemplo de esto sería el caso en que se ceda el derecho a preparar programas deri-

vados en el que la realización de modificaciones simples sobre el programa original no sean sustanciales.

b. *Ventas y licencias de derechos de autor. (Copyright rights)* Este caso hace referencia a la hipótesis en que se han cedido derechos de autor sobre un programa de ordenador.

La diferenciación entre estas dos modalidades contractuales ha permitido a su vez identificar cuándo estamos frente a cánones. De acuerdo con las *regulations* las transacciones que dan lugar a cánones son las cesiones de uso de derechos de autor de un programa de ordenador (*Copyright rights*), por oposición a la simple cesión de la copia de un programa (*Copyrighted article*).

Las *regulations* establecen una concreta clasificación de los derechos de autor sobre los programas de ordenador y estudian el contenido de cada uno de ellos. De esta forma, resulta pertinente destacar los cuatro tipos de derechos de autor, que si bien se inspiran en las normas materiales de propiedad intelectual, han sido formulados para efectos fiscales y en consecuencia, para que pueda hablarse de cánones deberá cederse derechos de autor considerados como tales por estas normas fiscales, éstos son:

a. *El derecho a realizar copias de programas de ordenador con la finalidad de distribuirlo al público, esto es de explotarlo comercialmente*. Esto supone que el derecho a preparar un programa derivado (copia) no es un derecho de autor para efectos fiscales si no se contempla el derecho a explotarlo comercialmente. En todo caso, se considera que no existe distribución al público, si ésta se realiza a personas relacionadas.

Igualmente la simple cesión de uso del derecho a realizar copias, tampoco es un

derecho de autor para efectos fiscales y en consecuencia no generaría un canon.

b. *El derecho a preparar programas derivados sobre la base de un programa protegido por los derechos de autor.* Este derecho supone que se cede la posibilidad no de realizar modificaciones simples o de pequeña importancia sobre el programa original, se trata de modificaciones esenciales sobre el mismo.

En las *regulations* 17 y 18 encontramos ejemplos de hipótesis que se clasifican como *copyright articles* por oposición a las que nos referimos en este punto, debido a que estamos ante la posibilidad de usar el derecho de autor de mínimos. El primero es el derecho a usar herramientas de desarrollo de *software* para crear un componente insustancial de un nuevo programa y el segundo el derecho a efectuar modificaciones para corregir pequeños errores en el código fuente para que el programa funcione en el ordenador del usuario.

c. El derecho a realizar una exhibición pública del programa.

d. El derecho a visualizar públicamente el programa.

Frente a estos dos derechos las *regulations* no traen mayores precisiones, aspecto que se le critica, pero se advierte que también debe ser considerado bajo la regla de los mínimos para efectos de publicidad y mercadotecnia y autores como GARCÍA HEREDIA¹⁷ sostienen que también se requiere un ánimo de explotación comercial.

Otro problema que se plantea es cuál es la frontera que permite diferenciar cuándo

una transacción constituye una venta o enajenación del *software* y cuándo una cesión. Esto tiene importancia para efectos de la calificación de las rentas en los CDI, pues si se trata de una cesión de uso estaremos en presencia de un canon, pero si se trata de una enajenación, será una ganancia de capital o beneficios empresariales.

Para determinar si se ha producido una venta o una cesión de uso de derechos de autor, deberá examinarse si se han transferido todos los derechos sustanciales sobre el programa, pues en este caso estaríamos frente a una venta. Un ejemplo de este caso reconocido en las *regulations* es cuando se ceden todos los derechos de autor sobre el programa de forma exclusiva para todo un país y durante un período en el que el programa tenga un valor comercial que permita su explotación. Por el contrario, cuando solo se transmite alguno o algunos derechos, será cesión de uso, como es el caso de los ejemplos 6 y 8 de las *regulations* en los que se hace referencia a una licencia por un período de dos años, inferior al período de vida útil de los derechos.

Además, en la normativa interna de EE.UU. se diferencia entre las transacciones cuyo objeto son bienes y aquellas que se refieren a servicios.

H. Definición del régimen para contratos con prestaciones con distinta naturaleza

Frente a la problemática que se suscita por la ausencia de reglas claras en cuanto a las operaciones sobre *software* que comportan la ejecución de varias prestaciones, se pro-

¹⁷ García Heredia, Alejandro. *Fiscalidad Internacional De Los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial Y Know How*. Madrid, Lex Nova, 2007.

pone el establecimiento de una regulación específica que acoja la posición expuesta por la Corte Suprema de Justicia para efectos de determinar el régimen jurídico aplicable en esta clase de contratos, en virtud de la cual, este tipo de operaciones se les aplica el régimen correspondiente a la prestación principal o relevante.

Igualmente, en aquellos supuestos en que todas las prestaciones del contrato son igualmente relevantes, al punto que ninguna puede considerarse como principal, que la Administración suele calificarlas como honorarios, se propone que a cada prestación se diferencie y se les dé el tratamiento tributario que corresponda, identificándose su valor de forma individual.

Esto permitiría dar solución al tratamiento tan gravoso que la Administración da al denominado *software* empaquetado, también conocido como (*packaged software*) y los IT *Service* o *Software as a Service*- SaaS, los que comprenden prestaciones mixtas.

1. Tarifas especiales de retención del impuesto sobre la renta

Las tarifas de retención aplicables por parte de la Administración pueden ser definidas de acuerdo con la calificación de las operaciones de *software* que a su vez se realice. Debe recordarse que actualmente la tarifa aplicable es la correspondiente a honorarios dado que la DIAN parte de la base de que: son derechos de autor, con lo cual, al final, dados los componentes de costo, en Colombia las empresas resultan con saldos a favor, pues las tarifas de retención son del 10% u 11%.

En cuanto se refiere a la retención en la fuente aplicable a operaciones internas de *software*, la generalización en la calificación

de las operaciones que implican el diseño, uso, comercialización o licenciamiento del *software*, da lugar a la imposición por lo general de la tarifa de retención más alta o al cumplimiento de trámites que constituyen una limitante para el desarrollo de esta industria.

Así las cosas, en cuanto a las retenciones altas, podría sugerirse establecer una tarifa especial más baja, pero ello requiere evidenciar cuánto afecta al sector, y aun se advierte que no es fácil convencer a Hacienda de la conveniencia de establecer tratos diferenciados de importación y exportación de *software*.

VI. Recomendaciones

Con base en el estudio adelantado a partir del análisis jurídico del régimen tributario colombiano aplicable al *software*, del régimen de los países consultados, de las reuniones realizadas con los empresarios del sector, las estadísticas disponibles, el taller realizado con los empresarios y específicamente las conclusiones reseñadas, consideramos que: las recomendaciones deben diferenciar el corto mediano, el mediano y el largo plazo. Igualmente hay que identificar el tipo de medidas a las cuales se dirija: si son del orden legal, reglamentario, doctrinal o Convenios de Doble Imposición, y estar acompañada de los soportes que den cuenta del impacto en términos económicos y fiscales.

– CORTO PLAZO. Por lo pronto, lo que se puede evidenciar son dos puntos: de un lado, la retención para las operaciones en Colombia son muy altas a juzgar por la evidencia de la muestra estadística que revela un exceso de retención y un resultado negativo con saldo a favor en un porcentaje alto, por lo tanto,

a corto plazo puede implementarse la tarea de reducir las tarifas de retención locales. En segundo lugar, valdría la pena una revisión de la doctrina de la DIAN sobre estos aspectos, a fin de lograr una mayor disposición a analizar los tipos contractuales y las formas de comercialización de los productos de *software* para calificar en forma más apropiada estas rentas.

– MEDIANO PLAZO. Una mayor participación del sector empresarial con una visión homogénea del sector y, una definición de la política tributaria del Gobierno a fin de utilizarla en los Convenios de Doble Imposición con los países con los cuales el intercambio comercial lo amerita en este sector; y para cada país, fijar posiciones estratégicas que convenga al país, bien favoreciendo las importaciones o las exportaciones o en lo que considere más conveniente.

– LARGO PLAZO, un análisis más profundo que incorpore los asuntos cambiarios, que identifique las formas contractuales y las reglas contables, a fin de mejorar el régimen jurídico de la tributación. Además, definir una política de incentivos, según los objetivos que el Gobierno pretenda obtener de este sector, para lo cual es necesario contar con estudios económicos del impacto fiscal de las medidas en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley 819, para lo cual existe una gama muy amplia dependiendo de lo que se defina como política tributaria para el sector.

Resulta importante formular estas siguientes recomendaciones en orden a mejorar las condiciones tributarias para el desarrollo de la actividad del *software* en Colombia. En este propósito debe recordarse que cuando se trate de modificar un elemento sustancial del tributo, tales como sujetos, bases o tarifas, se requiere una ley en sentido formal que lo regule. Cuando se trate de modificar

aspectos que caen dentro de la órbita gubernamental, como las tarifas de retención para residentes declarantes, el Gobierno puede hacerlo mediante Decreto en ejercicio de su facultad reglamentaria; cuando se refiera a situaciones específicas de negociación con un país, lo conveniente es incluirlas en los Convenios de Doble Imposición que celebre Colombia; cuando se trate simplemente de replantear una modificación doctrinal de la DIAN, puede simplemente solicitarse una revisión de la doctrina oficial, y por último, algunas solo requieren de una política gubernamental, como por ejemplo, que la comisión negociadora de los Convenios de Doble Imposición pueda integrar la visión empresarial sobre el sector.

Ahora bien, todas estas modificaciones requieren tomar una postura de política tributaria y para tal efecto, es necesario justificar la medida y analizar su impacto económico y fiscal, pero este aspecto excede el alcance del presente documento.

Caracterizar la calificación tributaria del *software* según los tipos contractuales y las formas de comercialización. Identificar las formas contractuales y actividades comprendidas dentro de los conceptos de explotación, enajenación y licenciamiento de programas de computador que reconoce el Estatuto Tributario. La legislación tributaria debe reconocer las múltiples formas contractuales dentro de las distintas categorías que contempla la norma legal, para efectos de otorgar un tratamiento más neutral a este sector en Colombia.

En igual sentido cabe diferenciar cuándo hay venta de bienes, cuándo cesión de derechos, cuándo prestación de servicios y cuándo realmente regalías, para así dar un tratamiento diferente en todos estos casos, tanto en la

determinación del impuesto, como en los Convenios de Doble Imposición; pero, sobre todo, en las normas relativas a la retención en la fuente, tanto local como con no residentes, lo cual supone replantear la doctrina de la DIAN en sus interpretaciones.

Para esto podría seguirse el ejemplo de países como EEUU y Nueva Zelanda que han acogido definiciones del *software* o programas de ordenador en sus legislaciones, estableciendo un catálogo de operaciones que pueden efectuarse con el mismo.

Política tributaria sobre importaciones-Gravámenes a las Importaciones. En el caso de las importaciones es preciso que la política tributaria colombiana defina su posición entre una actitud proteccionista como hasta ahora ocurre, gravando toda forma de explotación de intangibles bajo cualquier forma de actividad, con un criterio más recaudatorio.

Para efectos de definir esta postura es necesario y conveniente saber si los países de los cuales se importa esta tecnología le dan un trato que permita que ellos concedan *tax credit* sobre impuestos pagados en Colombia sobre estas rentas, pues de lo contrario, el legislador colombiano al desgravar estas actividades no estaría haciendo nada distinto a trasladar rentas al fisco del otro país. Este problema requiere una ley por tratarse de un elemento sustancial y por lo mismo una sustentación que permita justificar la norma.

Desgravar la importación de la asistencia técnica y los servicios técnicos. La asistencia técnica, consultoría y servicios técnicos, si bien no son en estricto sentido formas de explotación de *software*, pueden ser insumos importantes o servicios complementarios, en todo caso, formas de importar tecnología que en el actual régimen se gravan aun cuando se presten desde el exterior,

lo cual, por la realidad práctica lo que hace es encarecer dicha importación, toda vez que quien asume este impuesto es el residente en Colombia. Esta medida requiere igualmente una ley, pero exigiría a su vez un análisis de sus implicaciones, dado que no sólo comprenden la industria del *software* sino todas las actividades económicas que requieren estos insumos importados, por cuanto el país no los produce.

Desgravar del IVA la importación de tecnología, bajo licencia de uso. En el caso de la importación ocurre otro tanto con el IVA que expresamente grava las licencias otorgadas desde el exterior, si el beneficiario de las mismas es residente colombiano, bajo el argumento de estar importando tecnología. Esta medida también requiere una ley por tratarse de una modificación sustancial.

Desgravar las importaciones por vía electrónica *on line*, tanto en renta como en IVA. La importación de algunos productos que circulan por medios electrónicos, información, música, datos, etc. podría ser tratada de forma más homogénea, dado que actualmente se califica como de explotación de intangibles y por tanto causa IVA y renta. En la mayor parte de estos casos, los impuestos son asumidos por el residente colombiano, encareciendo todas estas formas de importación o propiciando conductas evasoras. Esto también requiere una ley y en todo caso, un análisis más juicioso sobre sus implicaciones.

Política tributaria sobre exportaciones. Conceder a las exportaciones de *software* el tratamiento correspondiente en el IVA, con trámites más expeditos. Ahora bien, en el sentido contrario, las normas colombianas, tampoco desarrollan explícitamente la figura de exportar tecnología, para reconocer que existe una figura gravada que deba

pagar el impuesto de renta en Colombia, pero que en todo caso, pueda hacer uso de la posibilidad de aplicar tarifa cero como exportación y por lo demás obtener el derecho a la devolución de los impuestos. La actual figura prevista en el literal e. del artículo 481 es engorrosa y exige requisitos complejos a juicio de los empresarios. Esta media requiere igualmente una ley.

Tratamiento de las rentas del exterior para residentes colombianos. En las exportaciones, es posible, dependiendo de la magnitud y el país a donde se exporte, que los residentes en Colombia sufran retenciones en el exterior, sobre todo si no existen subsidiarias o filiales que se efectúen, sobre el valor total de las ventas y en tal caso, aún reconociendo el *tax credit*, se genera un exceso de retención en el exterior que no es recuperable en Colombia, por estar limitado el *tax credit* a la tarifa del 33% sobre la utilidad. Esta medida solo puede lograrse con la armonización de los sistemas tributarios, por tanto, solo mediante los Convenios de Doble Imposición, que admitan la figura del establecimiento permanente en tales países, podría solucionarse.

Incorporarse a las comisiones negociadoras de los Convenios de Doble Imposición para que recojan las inquietudes de los empresarios colombianos. Estos problemas en operaciones internacionales quizá sean más posible de solucionar a través de los Convenios de Doble Imposición, pues dependiendo de los países con los cuales tengamos un intercambio comercial más dinámico, y del tratamiento que obtengan los residentes colombianos o allá, podrán ser tratados de una manera más equilibrada. Por tanto, sería conveniente una participación más activa del sector en estos procesos de negociación para que los negociadores

de Colombia entiendan la dinámica y las necesidades tributarias de este sector. Para tal fin, aspectos tales como: la regulación del establecimiento permanente; diferenciar cuándo hay regalías y cuándo son bien o servicios; conceder tratamiento equilibrado que permita un tratamiento más homogéneo y equitativo a los empresarios, deben tenerse en cuenta al momento de realizar las negociaciones.

Reducir las retenciones locales. Aplicar las tarifas de retención propias de los negocios, y no solo considerar que los pagos constituyen honorarios, como lo ha señalado la DIAN en sus interpretaciones; o bien establecer una tarifa de retención que se adecue a la rentabilidad del negocio, según se puede evidenciar en las estadísticas obtenidas.

En relación con las retenciones locales, las estadísticas obtenidas sobre la muestra analizadas, dejan ver que especialmente en empresas pequeñas y medianas las retenciones representan dos veces el impuesto liquidado al final del año, lo cual, muestra con evidencia que las retenciones que usualmente se practican, dándole la calificación de regalías u honorarios, en todos los casos resultan muy elevadas, causando un grave problema de flujo de caja para un negocio que por lo que puede observarse no refleja la rentabilidad que presumen las rentas de honorarios. Esta norma puede ser reglamentaria en la media en que solo comprendería personas jurídicas obligadas a declarar, pues no podría incluir a no declarantes.

Admitir retenciones distintas dentro de un mismo contrato. Lo propio ocurre cuando en un contrato se incluyen varias prestaciones que deben ser tratadas por separado y no incluirlas todas bajo la denominación de honorarios, explotación de intangibles; es decir, los contratos con prestaciones de

distinta naturaleza, deben ser tratados de manera desagregada. Esta norma también requiere simplemente un reglamento o una posición doctrinal de la DIAN que modifique su posición actual en este sentido.

Revisar las presunciones que establece el Estatuto Tributario en los artículos 75 y 204-1, que presumen una rentabilidad muy alta; en el primer caso cuando se enajena un intangible y en el segundo cuando un no residente explota un programa de computador, que como ya vimos es casi la única renta admisible en la interpretación de la DIAN. Esta medida requiere una ley con un estudio económico previo que la soporte y en el caso de los no residentes, una medida recíproca de los otros países.

Beneficios tributarios actuales por inversiones en activos fijos y en zonas francas, las inversiones en *software* considerando que también pueden ser activos reales. Los estímulos tributarios actuales: deducción por inversiones y zonas francas, excluyen de manera directa a través de las definiciones reglamentarias, las inversiones en *software* entendiendo que no son activos fijos reales productivos, lo cual excluye a este sector de los beneficios. Esta medida requeriría una ley o bien podría ser un decreto que modifique la norma del decreto reglamentario que define qué debe entenderse por activos fijos reales productivos.

Incluir el *software* como un estímulo a las inversiones en tecnología, pero mejorando las condiciones actuales. Como bien se expuso, el *software* como ninguno constituye un ejemplo de desarrollo tecnológico, pero el actual beneficio para las inversiones en este sector, previsto en el artículo 158-3 es a juicio de los empresarios, no solo engorroso y complejo sino muy bajo comparado con el

estímulo a las inversiones en activos fijos. Esta medida requiere una ley.

Como solución a este tipo de situaciones se han implementado instrumentos tales como los Convenios de Doble Imposición, a través de los cuales los Estados se reparten el poder tributario. Por ello, resulta imperioso promover la celebración de este tipo de convenios con países a los cuales Colombia realiza operaciones de importación y exportación

Establecer una actividad económica propia para efectos estadísticos aplicable tanto para los impuestos administrados por la DIAN como para los administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, y quizá también en la Superintendencia de Sociedades, lo anterior con el fin de que las medidas sobre el sector puedan ser evaluadas y cuantificadas. Esta medida es de simple acción administrativa. No existe en las estadísticas tributarias un sector del *software* o una industria del *software*, por tanto, cualquier estadística tiene un problema en la identificación del sector.

Establecer normas de control a la piratería. Considerando que la piratería alcanza un porcentaje del 58% aproximadamente, es necesario tomar medidas con el fin de estimular la legalización o formalización del sector, lo cual redundaría en mayores recaudos para el fisco, tales como: incluir una norma que condicione la presentación de las licitaciones públicas y las contrataciones públicas a la certificación por parte de los contratistas, del uso de *software* legal; o bien incluir una norma que condicione las deducciones por servicios a la certificación de que usan y pagan licencias de uso de *software* legal.

VII. Algunas conclusiones de las estadísticas

El ministerio de Comunicaciones realizó una serie de encuestas a las industrias del sector del *software*, y aunque la muestra es pequeña, pues no cubre más que a 115 empresas, pueden extraerse algunas conclusiones que resultaron determinantes para efectos de las consideraciones presentadas en ese documento y, que se resumen en los siguientes tópicos:

- Asumiendo que las retenciones efectuadas se encuentran registradas en el rubro saldo a favor y anticipos, se observa que en el grupo de las empresas más pequeñas, representan dos y media veces el impuesto, por tanto, es evidente que las retenciones son muy altas frente al impuesto. En el rubro de la empresa medianas, este porcentaje es un poco más bajo pero en todo caso muy alto, pues representa aproximadamente dos veces el impuesto. Tan solo en el grupo de las empresas más grandes este rubro de retenciones es razonable, pues representan aproximadamente el 65% del impuesto y desde este punto de vista no arrojan saldos a favor.

- Otra evidencia es que los rubros de licencias, derechos e incluso cargos diferidos no son representativos en sus activos, cuando podría pensarse en un sector con activos intangibles importantes, vale decir, que no es una forma jurídica como valoran su *software* aparentemente.

- Otra característica es la importancia de los gastos administrativos que puede reflejarse en la diferencia en la utilidad bruta y neta, que es en todos los casos inferior al veinte por ciento (20%).

- Los niveles de endeudamiento/capital son del 70% aproximadamente, salvo en

las empresas grandes que aumenta casi al 90%. Es decir, son empresas apalancadas con endeudamiento más que con capitalización propia.

- La rentabilidad sobre el patrimonio es inferior al 20% en las empresas medianas y pequeñas y en cambio en las grandes es superior al 25%.

Asimismo, del taller aplicado sobre el régimen tributario del *software* en Colombia es dable extraer las siguientes conclusiones, advirtiendo que se partió de una pequeña muestra:

- Las empresas del sector suelen concentrar sus operaciones bien en el mercado interno o en el externo, por lo cual se observan posiciones extremas al momento de cuestionar qué tipo de operaciones debe estimular en mayor medida. Sin embargo, se observa una posición unánime en cuanto a la necesidad de estimular las exportaciones tanto de intangibles como de los servicios relacionados con los mismos.

- En Colombia la mayor parte de las actividades que desarrollan las empresas del *software*, son actividades de servicios y en menor medida comerciales.

- Los insumos que más requiere una empresa de *software* son los relacionados con recursos humanos.

- Las modalidades de contratación más empleadas por las empresas de *software* para la comercialización de sus productos son, en primer lugar y con un alto porcentaje, el licenciamiento, seguido por los contratos de servicios técnicos. Aunque también se plantean otras formas tales como el arrendamiento y el *outsourcing*. En tanto que cuando demanda insumos para procesos industriales, comerciales o de servicios.

– Cuando se celebran contratos que tienen por objeto distintas prestaciones, la modalidad que prevalece es el licenciamiento pero acompañado de los servicios técnicos y el régimen que se aplica en la mayor parte de los casos, es el de la prestación que prevalece.

– La deducción del 40% por adquisición de activos fijos reales productivos es la que más emplean las empresas, frente a las restantes argumentan la existencia de procedimientos muy engorrosos.

VIII. Bibliografía

ÁLVAREZ MARÍA YOLANDA, RESTREPO LUZ MARÍA, *El Derecho de autor y el software*, Medellín, Biblioteca Jurídica Dike, 1997.

BUITRAGO DÍAZ, ESPERANZA, *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta*, Valencia, Wolters Kluwer, 2007.

CAHN-SPEYER, PAUL, “El convenio de doble imposición entre Colombia y España desde la perspectiva de Colombia”, *Estudios De Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006.

Estatuto Tributario Colombiano; Bogotá, Legis-Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales DIAN, 2008.

EVANS MÁRQUEZ, RONALD, *Régimen Jurídico de la doble tributación internacional*, Caracas, McGraw Hill, 1999.

GARCÍA HEREDIA, ALEJANDRO, *Fiscalidad Internacional de los cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know How*, Madrid, Lex Nova, 2007.

HOYOS CATALINA, “Tributación de Intangibles en Colombia”, *Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, ICDT, 2005.

HOYOS, CATALINA, *Fundamentos para el estudio de la tributación de intangibles en Colombia-Aspectos lo-*

cales e internacionales. En: *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*, Bogotá, ICDT, 2008.

LIPSZYC DELIA, *Derecho de autor y derechos conexos*, Buenos Aires, UNESCO, 1993.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006.

OSPINA FERNÁNDEZ GUILLERMO, *Teoría general de los actos o negocios jurídicos*, Bogotá, Temis, 1998.

RENGIFO GARCÍA, ERNESTO, *Propiedad Intelectual. El moderno Derecho de Autor*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997.

