



Consideraciones fiscales de la tributación del *software* en Colombia: aspectos domésticos, internacionales y de los tratados tributarios

Tax Considerations of Software Taxation in Colombia: Domestic, International and Tax Treaty Aspects

Considerações fiscais da tributação de software na Colômbia: aspectos domésticos, internacionais e tratados tributários

OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA*

* Magíster y especialista en tributación, Universidad de los Andes; especialista en Derecho Económico Internacional y abogado, Universidad Externado de Colombia. Gerente de impuestos en PricewaterhouseCoopers Colombia. Las opiniones expresadas en el artículo son personales y solo comprometen al autor. omarcabreracabrera@gmail.com / <https://orcid.org/0000-0003-4670-0822>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n22.03>

Resumen

No hay dudas sobre el hecho de que los avances en materia tecnológica se han visto exacerbados en años recientes, derivando en que la dependencia que tienen las organizaciones y las personas frente al soporte lógico de computadora o *software* sea bastante evidente. De esta manera, es posible aseverar que dependemos de este último intangible para el funcionamiento diario del mundo. Así, desde un punto de vista tributario se hace indispensable conocer las reglas que rigen la tributación del *software* y la forma en cómo es explotado. Esta conclusión se extiende al caso colombiano, considerando que el licenciamiento del *software* ocupa una parte muy relevante dentro de los pagos al exterior hechos por contribuyentes colombianos a proveedores extranjeros, donde adicionalmente existen reglas especiales para la industria del soporte lógico de computadora no solo para efectos de imposición directa, sino también indirecta, las cuales deben ser tenidas en cuenta por las personas que tienen relación con esta actividad.

Palabras claves: tributación del licenciamiento y venta del *software*, Decisión 351 de 1993, tributación de las regalías bajo los CDI, amortización del *software*.

Abstract

There is no doubt about the fact that advances in technology have been exacerbated in recent years, resulting in the dependence that organizations and people have on computer software or software is quite evident. In this way, it is possible to assert that we depend on this last intangible for the daily functioning of the world. Thus, from a tax point of view it is essential to know the rules that govern the taxation of software and the way in which it is exploited. This conclusion extends to the Colombian case, considering that software licensing occupies a very important part of payments abroad made by Colombian taxpayers to foreign suppliers, where additionally there are special rules for the computer software industry, not only for effects of direct taxation, but also indirect, which must be taken into account by the people who are related to this activity.

Keywords: Taxation of licensing and sale of software, Decision 351 of 1993, taxation of royalties under the CDI, amortization of software.

Resumo

Não há dúvidas sobre o fato de que os avanços da tecnologia têm se exacerbado nos últimos anos, resultando na dependência que as organizações e as pessoas têm de softwares ou softwares de computador é bastante evidente. Desta forma, é possível afirmar que dependemos deste último intangível para o funcionamento diário do mundo. Assim, do ponto de vista tributário é fundamental conhecer as regras que regem a tributação do software e a forma como ele é explorado. Essa conclusão se estende ao caso colombiano, considerando que o licenciamiento de software ocupa uma parte muito importante

dos pagamentos no exterior feitos por contribuintes colombianos a fornecedores estrangeiros, onde adicionalmente existem regras especiais para a indústria de software de computador, não apenas para efeitos de tributação direta, mas também indiretos, que devem ser levados em consideração pelas pessoas que se relacionam com essa atividade.

Palavras chaves: Tributação de licenciamento e venda de software, Decisão 351 de 1993, tributação de royalties no CDI, amortização de software.

Introducción

El avance agigantado de la tecnología ha generado que hoy en día las personas naturales y los negocios dependan cada vez más de estas herramientas tecnológicas no solo para aspectos privados, sino también para el desarrollo de operaciones económicas, con lo cual estas facilidades se han vuelto completamente indispensables y necesarias para el funcionar diario del planeta.

Esto lleva a indicar que, desde hace unas décadas, el uso del *software*, como aditivo para el empleo de computadoras y demás dispositivos inteligentes, se haya convertido en un elemento tecnológico obligatorio para las organizaciones, entidades gubernamentales, entes sin ánimo de lucro, gente del común, entre otros, con la finalidad de mejorar procesos, procesar información, simplificar trámites, generar optimizaciones y, en general, poder llevar a cabo sus funciones y lograr suplir necesidades.

De esto se desprende la importancia que tienen las compañías desarrolladoras de *software* en el mundo, donde las mejoras en la tecnología han hecho posible que entidades de distintas partes del mundo puedan acceder a estos intangibles de forma más sencilla y ágil, teniendo en mente que la computación en la nube y la posibilidad de descargar el soporte lógico por medio de la red ha venido reemplazando de manera significativa la forma tradicional de adquisición de soporte lógico de computación en las tiendas mediante su reproducción tangible en un CD-ROM o cualquier otro medio similar.

Así las cosas, hay que mencionar que al ser Colombia una jurisdicción importadora de tecnología y capital se ve de manera constante y rutinaria como empresas y personas naturales adquieren los derechos para la explotación de *software* de entidades sin residencia fiscal en el país, con lo cual los pagos hacia el exterior realizados por este concepto representan un porcentaje importante del total de pagos al extranjero hechos por contribuyentes locales.

Asimismo, también son importantes los licenciamientos de *software* a nivel local y, de forma general, la industria del *software* en el país, en la cual, con corte a 2020, participan más de 6000 empresas que generan un aproximado de 14 billones de pesos en facturación según el Observatorio TI del Ministerio de las TIC y la Federación Colombiana de Software y Tecnologías de la Información (Fedesoft)¹.

1 Véase La industria del *software* en Colombia: más fuerte que nunca. *Revista P&M*. <https://revistapym.com.co/digital/la-industria-del-software-en-colombia-mas-fuerte-que-nunca>

Hechos los comentarios introductorios, el presente artículo pretende hacer una reseña básica de la tributación del *software* en Colombia, considerando tanto su licenciamiento como la venta de los derechos de dominio (ya que considerando el punto de vista legal es posible su explotación y enajenación), desde la perspectiva local e internacional, cubriendo el impuesto de renta, el impuesto sobre las ventas y el impuesto de industria y comercio. Esto sin perjuicio de que hay una reforma tributaria en curso que aumenta la tarifa de ganancias ocasionales al 15%, modifica la tributación cedular de las personas naturales, el régimen de deducciones y descuento en ciencia y tecnología y al régimen SIMPLE un umbral mínimo de tributación efectiva, entre otros cambios.

I. Delimitación y definición del *software* en el ordenamiento jurídico colombiano

Al igual que lo que ocurre en otros sistemas legales del mundo, en Colombia existe, de manera general, el concepto de “propiedad intelectual” para englobar las categorías de “derechos de autor” y “propiedad industrial”, como una forma de relación género y especie, en la que esta primera categoría se deriva del ingenio de las personas; en palabras de la Corte Constitucional de Colombia, en Sentencia C-486 de 2020, M. P.: Antonio José Lizarazo, se puede leer que: “a partir de los derechos de autor se constituye, entonces, una forma de propiedad sui generis que permite controlar el uso y explotación que se haga de las creaciones intelectuales”.

De esta manera, cuando se analiza la legislación colombiana sobre la materia, se advierte que existe la Ley 23 de 1982, la cual regula los derechos de autor. Obviamente, teniendo en cuenta lo antigua que es dicha regulación, es preciso indicar que en esta no se hace mención alguna al *software*. Sin embargo, en el Decreto 1360 de 1989, se agregó una regulación para el registro de este tipo de intangibles, donde se estableció no solo una definición del concepto de “*software*”, sino también se indicó que estos se consideraban como una creación propia del dominio literario.

No obstante, al ser el Estado colombiano parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), resulta aplicable la normativa regional de dicha entidad sobre la materia de los derechos de autor. De tal suerte que tiene plena aplicación en Colombia la Decisión 351 de 2004, la cual indica que los derechos de autor se relacionan con obras literarias, científicas o artísticas, donde hay que indicar que el *software*², por expresa disposición del artículo 23 de la norma en cuestión, se considera como un elemento de propiedad artística, máxime cuando la protección de estos derechos se regula considerando las reglas que amparan y salvaguardan las obras literarias, incluso bajo el marco del artículo 6 bis del Convenio de

2 El artículo 3 de la Decisión 351 lo define así: “*Expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un ordenador -un aparato electrónico o similar capaz de elaborar informaciones-, ejecute determinada tarea u obtenga determinado resultado. El programa de ordenador comprende también la documentación técnica y los manuales de uso*”.

Berna para la Protección de las Obras Literarias³, por expresa disposición del artículo 10 del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio.

Dicho esto, es fundamental hacer hincapié en que el software o el soporte lógico de computadora corresponde a un derecho intangible que, al menos desde la perspectiva colombiana y en la mayor parte de ordenamientos jurídicos del globo⁴, se encasilla en la categoría de la propiedad intelectual y no industrial, ya que se trata de una creación derivada del intelecto humano, como se mencionó.

En ese sentido, en Sentencia C-276 de 1996, M. P.: Julio César Ortiz Gutiérrez, se indica que los derechos de autor buscan la protección de “toda clase de obras intelectuales, en tanto creaciones originarias o primigenias (literarias, musicales, teatrales o dramáticas, artísticas, científicas y audiovisuales, **incluyéndose también en los últimos tiempos los programas de computador**)” (negrita fuera de texto).

De esta manera, y considerando la normativa andina e interna en Colombia, los derechos sobre activos intangibles relacionados con los programas de computador corresponden a elementos de los derechos de autor, particularmente, como componentes de la llamada “propiedad literaria”.

1. Consideraciones desde la óptica del impuesto de renta

A. Aspectos de la tributación doméstica

I. TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS INGRESOS POR LICENCIAMIENTO DE *SOFTWARE*

Los artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario de Colombia (ETC) establecen que las personas naturales o morales que sean consideradas como residentes o nacionales a efectos fiscales tienen la obligación de tributar sobre la base de su renta mundial, considerando los principios de capacidad contributiva y el deber de contribuir en el financiamiento de los gastos públicos previstos en el artículo 363 y en el numeral 9) del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia (Cabrera Cabrera, 2017a).

En consecuencia, los ingresos que obtiene un residente fiscal colombiano en consideración al licenciamiento de *software* quedan afectos al impuesto de renta, sin importar si la licencia se otorga a clientes locales o del exterior. Ahora bien, las reglas de tributación de estos ingresos varían teniendo en cuenta la calidad tributaria del contribuyente respecto a si es un individuo o una compañía.

3 Aprobado en Colombia mediante la Ley 33 de 1987.

4 Se pueden citar los casos de Estados Unidos y su Copyright Act de 1980 y la Directiva 2009/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009.

II. PERSONAS NATURALES

En Colombia existe un sistema de tributación cédular para las personas naturales, que fue implementado a partir de la vigencia fiscal de 2017. Luego de la modificación introducida por la Ley 1943 de 2018, que después fue replicada por la Ley 2101 de 2019 a raíz de la inexecutable de la norma señalada, en primer lugar, por vicios de procedimiento, existen tres cédulas que son: la cédula general, la de pensiones y la de dividendos.

De ahí que sea fácil entender que las últimas dos cédulas que anteceden no guardan relación con el tema, con lo cual nos centraremos en la cédula general. De esta manera, existe una subdivisión dentro de esta cédula general que corresponde a: (a) rentas laborales; (b) rentas de capital, y (c) rentas no laborales.

Considerando lo anterior, el artículo 335 del ETC dispone que la sub-cédula de rentas de capital abarca los conceptos de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual. En consecuencia, en esta categoría se deben reportar los ingresos por el aprovechamiento de derechos económicos sobre el *software* que obtengan personas naturales residentes en Colombia, nuevamente sin tener en consideración a favor de quien se licencian estos intangibles.

Igualmente, cabe señalar que el artículo 336 del ETC permite sustraer costos y gastos a los ingresos reportados en la sub-cédula de rentas de capital, siempre que estos últimos cumplan con los requisitos generales para su procedencia fiscal y puedan imputarse directamente a esos ingresos.

Para finalizar, la tarifa del impuesto de renta en estas situaciones tiene una naturaleza progresiva que depende de la cuantía de la base gravable (la cual resulta de la suma de la renta líquida por cada una de las 3 cédulas inicialmente descritas), que es la siguiente:

Rangos Unidad de Valor Tributario (UVT) ⁵		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	1.090	0%	0
> 1.090	1.700	19%	(Base Gravable en UVT menos 1.090 UVT) x 19%
> 1.700	4.100	28%	(Base Gravable en UVT menos 1.700 UVT) x 28% + 116 UVT
> 4.100	8.670	33%	(Base Gravable en UVT menos 4.100 UVT) x 33% + 788 UVT
> 8.670	18.970	35%	(Base Gravable en UVT menos 8.670 UVT) x 35% + 2296 UVT
> 18.970	31.000	37%	(Base Gravable en UVT menos 18.970 UVT) x 37% + 5901 UVT
> 31.000	En adelante	39%	(Base Gravable en UVT menos 31.000 UVT) x 39% + 10352 UVT

III. PERSONAS JURÍDICAS

A diferencia del régimen fiscal de los individuos, las sociedades y demás entidades tributan en el país sobre la base de un sistema global sin que existan cédulas especiales,

5 Su valor para el año fiscal 2021 es de COP 36.308.

derivando en que todos los ingresos deben ser incluidos en una única bolsa (a excepción de las rentas que se consideran ganancias ocasionales), frente a lo cual se puede hacer la respectiva depuración de costos y gastos relacionados con dichos ingresos, siempre que estos últimos cumplan con los requisitos fiscales para su procedencia.

En línea con lo anterior, el artículo 240 del ETC consagra que la tarifa del impuesto de renta para las sociedades nacionales es del 35 % para el año gravable 2022 y siguientes. Por ende, los ingresos obtenidos por la explotación de software por parte de compañías colombianas quedan sometidos a una tributación de conformidad con los comentarios antes señalados, a no ser que estas sociedades hayan calificado a la renta exenta que más adelante se reseña.

II. RETENCIONES EN LA FUENTE

a. Pagos locales por licenciamiento

El artículo 1.2.4.3.1 del Decreto 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria) establece que los contribuyentes locales que realicen pagos o abonos en cuenta por concepto de licenciamiento y por derechos de uso de *software* a favor de personas que sean obligadas a presentar declaración de renta en Colombia deben aplicar una retención en la fuente del 3.5 % sobre el monto bruto del valor del servicio.

Naturalmente, esta retención en la fuente a la que quedan afectos los licenciantes del *software* corresponde a un pago anticipado del impuesto de renta del periodo gravable respectivo e incluso cualquier saldo a favor que resulte por ser mayor el monto de la retención que el impuesto se puede pedir en devolución ante la agencia tributaria.

Además, el ordenamiento fiscal colombiano prevé la figura de una autorretención especial del impuesto de renta, en donde las sociedades locales (no aplicable a personas naturales) deben autorretener sobre todo ingreso obtenido y consignar esa suma al fisco cada mes. Para estar obligado a aplicar este régimen, la compañía debe encontrarse exonerada del pago de aportes parafiscales a salud y otros, aunque sea por un solo trabajador que devengue menos de 10 salarios mínimos legales vigentes aplicables en Colombia⁶.

Por su parte, la tarifa de la autorretención se determina considerando la actividad económica principal del contribuyente, que para el caso de edición de programas de informática (*software*) es del 0.80 %. Nuevamente, esta autorretención se puede acreditar contra el impuesto a pagar y cualquier saldo a favor puede ser pedido en devolución.

b. Pagos desde el exterior y crédito fiscal

Este punto depende fundamentalmente de la regulación tributaria aplicable en el país en donde está localizado el licenciatario del *software*, toda vez que es posible que allí exista

6 Para el 2021, el salario mensual mínimo corresponde a COP 908.526, con lo que 10 salarios mínimos son COP 9.085.260.

una regla en virtud de la cual el licenciamiento del soporte lógico de computadora por parte de no residentes se considera como una renta de fuente local, incluso cuando la licencia se concede desde el exterior.

Frente a lo anterior, es claro que, en caso de aplicar algún tipo de impuesto en la jurisdicción del cliente, se genera una doble imposición internacional bajo el concepto de un clásico conflicto fuente-residencia, considerado el sistema de renta mundial aplicable en Colombia, lo que conduce a llevar a cabo el análisis de si ese impuesto extranjero puede o no ser tomado como un crédito tributario en el país, haciendo la claridad de que el sistema fiscal colombiano prevé la figura del crédito fiscal ordinario (*ordinary tax credit*) como método interno para eliminar la sobre tributación derivada de operaciones transfronterizas.

En este sentido, partiendo de la normativa del artículo 254 del ETC la respuesta a esta pregunta parece ser que no, ya que se exige que la renta subyacente deba tener la característica de ser de fuente extranjera y no nacional para que sea procedente el crédito. De esta manera, como el servicio de licenciamiento se prestaría, físicamente hablando, desde Colombia y el activo está ubicado también en el país, considerando la regla del artículo 24 del ETC sería una renta de fuente local y no extranjera, lo que deriva en que se pierda el derecho del crédito (llamado en Colombia descuento tributario).

No obstante, esta limitación, por regla general, se ve levantada cuando resulta aplicable un CDI, ya que la regla general del numeral 4) del artículo 12 (regalías) de estos tratados fiscales consagra una disposición de fuente en virtud del cual una regalía se considera procedente del Estado de domicilio del deudor, derivando en que expresamente se indique que el ingreso es de fuente extranjera (Cabrera Cabrera, 2018b).

De todas formas, existe una posibilidad de que esa retención extranjera pueda llevarse como un gasto general en el impuesto de renta, ya que el artículo 115 del ETC, que permite la deducción de impuestos, indica que son deducibles los impuestos efectivamente pagados durante el año, sin exigir que deban ser tributos colombianos, considerando la regla de interpretación que indica que “donde la ley no distingue, al intérprete no le es dado distinguir” (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia de STC8585 de 24 de junio de 2016), podría concluirse, de forma preliminar, que ese impuesto extranjero sería deducible.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 27 del Código Civil consagra que “cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”. En refuerzo de lo precedente, el artículo 28 de la misma norma continúa señalando que: “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras”. Lo anterior como refuerzo para la tesis de que la retención extranjera pueda corresponder a una deducción en Colombia, aunque es una postura no exenta de riesgo de ser auditada, particularmente dado que el artículo 105 del ETC prohíbe tomar como deducible el impuesto de renta y complementarios, con lo cual queda el debate respecto a si esta última limitación solo se predica respecto al impuesto de

renta colombiano o a cualquier impuesto de renta, algo que no queda del todo claro por la redacción de la norma.

c. Tratamiento fiscal de la venta del dominio sobre el software

La ganancia generada por la enajenación de los derechos de propiedad sobre el activo intangible de un programa de soporte lógico está sometido a impuestos en Colombia en cabeza del enajenante nacional. El régimen impositivo de esta venta puede quedar gravado con el sistema general del impuesto de renta o de las ganancias ocasionales, teniendo en cuenta las reglas que se explican más adelante.

III. Determinación de la base fiscal

Es preciso indicar que el artículo 90 del ETC regula los aspectos tributarios en la venta de activos sin importar su naturaleza (inventario o activo fijo) o el bien objeto de enajenación. Dicho esto, se indica que la ganancia base de tributación o la pérdida (general o de capital), según sea el caso, se debe determinar por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

Por virtud de esta misma disposición, el valor de venta corresponde al monto señalado por las partes en la transacción, el cual debe corresponder al valor comercial del bien, requisito que se entiende cumplido cuando el monto pagado por su adquisición es de al menos el 85 % del valor que tiene el activo en el mercado. Para demostrar la cuantía de la venta no existe una tarifa legal, derivando en que el contribuyente tenga plena libertad para demostrar que el precio al cual se vendió el bien no se aparta del umbral antes indicado.

Respecto del costo fiscal, por regla general, si se trata de un activo fijo (como se explica en el subapartado siguiente), este corresponderá al costo histórico fiscal que posea el activo menos las depreciaciones o amortización tomadas a efectos fiscales (sin tener en cuenta, por ejemplo, gastos contables por deterioro de conformidad con la NIC 36). Por lo tanto, cualquier ganancia que exceda el monto de las depreciaciones o amortización previamente reclamadas en las declaraciones de renta deberá recuperarse como una renta líquida por recuperación de deducciones, la cual queda afecta a la tarifa general del impuesto de renta.

Lo precedente, sin perjuicio de las reglas especiales en materia de software que señalan que el costo fiscal de un software desarrollado internamente por el contribuyente corresponde a las inversiones necesarias para su desarrollo, en caso en que dicho *software* sea posteriormente enajenado y no explotado por quien lo formó.

Sin embargo, el exceso de la ganancia luego de considerar la recuperación de la deducción puede quedar afecto al régimen de ganancias ocasionales que se reseña en el siguiente acápite con una tarifa impositiva del 10 % (siempre que se cumpla con la posesión de los dos años del bien y que sea activo no movable).

Para ilustrar lo anterior, se puede recurrir a los siguientes ejemplos, donde se lleva a cabo la enajenación de un activo fijo que ha sido sometido a amortizaciones fiscales y considerando si existe o no una recuperación de deducciones:

- No hay recuperación de deducciones:

Concepto	Cifras
Precio de adquisición /costo de formación	100
Amortización acumulada	50
Costo fiscal	$(100-50) = 50$
Precio de venta	50
Base gravable (precio de venta menos costo fiscal)	0
Recuperación de deducciones	0

- Hay recuperación de deducciones:

Concepto	Cifras
Precio de adquisición / costo de formación	100
Amortización acumulada	50
Costo fiscal	$(100-50) = 50$
Precio de venta	60
Base gravable (precio de venta menos costo fiscal)	10
Recuperación de deducciones	(10)
Impuesto de 35 %	3.5

Para finalizar, el costo fiscal de los inventarios se debe estimar considerando los principios de la técnica contable aplicable en Colombia que son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como lo señala el artículo 65 del ETC.

IV. RÉGIMEN DE LAS GANANCIAS OCASIONALES

Según la disposición contenida en el artículo 5 del ETC, el impuesto de renta es un único tributo que se compone de una serie de impuestos complementarios, donde hoy en día solo existe el impuesto accesorio de las ganancias ocasionales.

Dicho esto, una de las causales que activa una ganancia ocasional es la venta de activos fijos por parte del contribuyente que hayan sido poseídos por al menos dos años, como lo indica el artículo 300 del ETC. Bajo la redacción de las normas de ganancias ocasionales no importa si el activo objeto de enajenación es tangible o intangible, con lo cual la enajenación de los derechos sobre el *software* puede llegar a ser sometida a imposición bajo este impuesto complementario, siempre que sea un activo fijo y se cumpla con el umbral de posesión ya indicado.

Por complemento, hay que poner de presente que el artículo 60 del ETC traza la diferencia entre los llamados activos fijos o inmovilizados y los inventarios o activos móviles, en donde los primeros son aquellos bienes que no se enajenan dentro del giro

ordinario del negocio, siendo generalmente utilizados para el desarrollo de la actividad generadora de renta, mientras que los segundos corresponden a activos vendidos en el curso normal del negocio del contribuyente.

Vale precisar que, como se mencionó de manera sumaria, la ventaja fiscal para las ganancias ocasionales radica en el hecho en que la renta derivada de la enajenación queda sometida a una tarifa especial del 10 % en lugar de la alícuota ordinaria del impuesto de renta. Por último, el régimen de ganancias ocasionales aplica de forma idéntica sin importar si el vendedor es una persona natural o jurídica.

V. RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO DE RENTA

En el evento en el cual no se cumpla con la posesión de al menos 2 años de un *software* que sea un activo fijo para el vendedor o que se trate de la venta habitual de software considerado como inventario, no hay derecho a aplicar la tarifa especial del 10 % de las ganancias ocasionales y, contrariamente, la ganancia queda sujeta a la tarifa corriente del impuesto sobre la renta aplicable en el periodo gravable en el cual se consume efectivamente la venta del intangible.

a. Régimen de transparencia fiscal internacional anti-diferimiento

A partir del año gravable 2017 aplica el Régimen de Entidades Controladas del Exterior (RECE), en virtud del cual los residentes fiscales colombianos deben reportar en su declaración de renta local los ingresos pasivos que obtienen del exterior empleando entidades controladas extranjeras (ECE) que no tienen residencia fiscal en Colombia (Cabrera Cabrera, 2017b).

De forma muy resumida, y sin pretender hacer un análisis profundo del tema, los residentes fiscales colombianos que tengan control y posean al menos el 10 % del capital o derechos de participación sobre las utilidades de una ECE deben incluir en sus ingresos gravables en el país las rentas pasivas generadas por estas últimas entidades (Cabrera Cabrera, 2018a). Además, cabe señalar que existe una presunción de derecho, es decir, que no admite prueba en contrario, en virtud de la cual si más del 80 % de las rentas son pasivas, el 100 % de las rentas de la ECE se consideran como tal, mientras que si el 80 % o más de las rentas no son pasivas el 100 % de las rentas de la ECE se consideran activas y, por lo tanto, no sujetas al RECE (Cabrera Cabrera, 2020b).

Así las cosas, el artículo 884 del ETC señala que las regalías derivadas de la explotación de activos intangibles son consideradas como ingresos pasivos a efectos del RECE, lo que genera que cualquier regalía por la explotación de *software*, obtenida mediante entidades sin residencia impositiva en Colombia, se deben someter a gravamen en cabeza del controlante colombiano al momento de su causación.

Para finalizar este tema, y sin mayor detalle al respecto, el RECE establece unos mecanismos con el fin de eliminar la posible doble imposición que se puede generar por la aplicación

de esta normativa, donde se permite tomar créditos fiscales por impuestos pagados en el exterior bajo las reglas generales del artículo 254 del ETC, y se considera como ingreso no gravado la posterior distribución de utilidades por parte de la ECE al contribuyente colombiano cuando primero estas estuvieron sometidas a tributación previamente bajo el RECE.

VI. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

a. Costo fiscal de los intangibles

El artículo 74 del ETC regula las reglas para determinar el costo fiscal base para la amortización de intangibles respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad en caso de ser procedente, como se explicará más adelante.

Dicho esto, el primer numeral señala que el costo fiscal de los intangibles, adquiridos de manera separada o independiente, es el precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso, mientras que cuando el intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo fiscal corresponde al valor asignado en el contrato a dicho activo identificable e identificado.

Ahora bien, respecto del costo tributario de un bien intangible formado internamente (*in-house*) por el contribuyente este es de 0. Sin embargo, el artículo 75 del ETC establece un costo fiscal presunto del 30 % del valor de venta en activos incorporales creados internamente pero para no obligados a llevar contabilidad.

No obstante, es fundamental hacer hincapié en que, por una regla especial, se establece que el costo fiscal de un *software* hecho internamente corresponde a los gastos incurridos para su desarrollo, salvo las erogaciones relacionadas con la adquisición de edificio y terrenos, como lo establece numeral 3) del artículo 74-1 del ETN.

VII. AMORTIZACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

Las reglas para la amortización de intangibles están contenidas en el artículo 143 del ETC, el cual establece que las inversiones necesarias en activos intangibles hechas para el desarrollo del negocio son amortizables, siempre que dicho bien inmaterial sea susceptible de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.

De forma general, la alícuota y método de depreciación se deben determinar de conformidad con la técnica contable, pero en ningún caso el porcentaje de amortización anual puede ser superior al 20 %, derivando en que el plazo mínimo de amortización de intangibles sea de 5 años naturales.

Ahora bien, los activos intangibles adquiridos separadamente o en una combinación de negocios solo son amortizables si cumplen con todos los siguientes requisitos:

a. Que tengan una vida útil definida.

- b. Que se puedan identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la contabilidad.
- c. Su adquisición haya generado en cabeza del enajenante colombiano un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado, o cuando la enajenación se realice con un tercero independiente del exterior.

Por otro lado, cuando el intangible se adquiere de una entidad vinculada, ya sea ubicada en una zona franca o en el exterior, no se puede acceder a la amortización del activo, salvo que sea aplicable la regla especial del artículo 260-8 del ETC, es decir, que el contribuyente colombiano esté sometido al régimen de precios de transferencia y que la operación —en este caso la compra del intangible— quede a valores de mercado.

Para finalizar, el artículo 290 del ETC prevé el régimen de transición de la amortización de activos intangibles adquiridos antes del 31 de diciembre de 2016, los cuales se deben amortizar durante el tiempo restante de amortización —que era de 5 años— aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones, a no ser que exista una regla particular.

No obstante, el artículo 142 del ETC establece una normativa especial para el *software*, en la que se indica que los gastos por el desarrollo del *software* son deducibles en una alícuota máxima del 20% anual cuando este se destina para el uso interno o para ser explotado, considerando la base del costo indicada en acápite anterior.

a. *Deducciones especiales por inversiones en ciencia y tecnología*

En Colombia existe un régimen especial para la deducción de inversiones hechas investigación, desarrollo e innovación (I+D+I), que cubre los activos desarrollados en la elaboración de *software* para su uso, venta o derechos de explotación, en el que el artículo 74-1 del ETC indica que el costo fiscal base de amortización se compone de todas las erogaciones asociadas al proyecto de I+D+I, salvo las relacionadas con la adquisición de edificios y terrenos.

Por su parte, como se mencionó, el artículo 142 del ETC establece que la amortización de las inversiones se hace en línea recta a una tasa anual del 20%, regla que aplica también a las inversiones capitalizadas para el desarrollo de *software*, bien sea para uso interno o su licenciamiento o derechos de explotación a favor de terceros.

Además, los artículos 158-1 y 256 del ETC prevén una deducción especial para las inversiones que se realicen en proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación calificados así por la autoridad competente, donde se tiene derecho a tomar como deducible el 100% del monto invertido y simultáneamente el 25% de esta última suma como crédito fiscal, siempre que se cumplan ciertos requisitos, en los que estos beneficios no privan el derecho de tomar también como deducción el gasto por amortización o depreciación de los activos que resulten del proyecto.

i. *Rentas exentas asociadas al software*

Primero, por motivos de complemento, señalamos que en Colombia existió por un buen tiempo una renta exenta para los ingresos derivados de la explotación del *software* que fue derogada y, por ende, ya no resulta aplicable.

Sin embargo, el artículo 235-2 del ETC, agregado en 2018, consagra la renta exenta por la denominada “economía naranja”, donde se establece un régimen de exoneración total del impuesto de renta por un periodo de 5 años (aunque inicialmente eran 7, pero se reduce con la Ley 2155 de 2021) contados a partir del momento en el que la sociedad obtiene la calificación a este régimen⁷, siempre que esta última entidad se constituya antes del 30 de junio de 2022 (inicialmente esta fecha era el 31 de diciembre de 2021) e incluso si está localizada en zona franca.

Dicho esto, entre las actividades que se consideran en esta clasificación económica están: “Edición de programas de informática (*software*)” y “Actividades de desarrollo de sistemas informáticos (planificación, análisis, diseño, programación, pruebas)”, con lo cual es claro que expresamente las sociedades que desarrollan soporte lógico de computadora y servicios conexos pueden acogerse a este beneficio, aunque siempre y cuando este sea su objeto social exclusivo.

De forma general, para poder tener acceso a este beneficio se requiere que la compañía no genere ingresos superiores a las 80.000 UVT⁸ y se debe cumplir con unos requisitos mínimos de inversión y de generación de empleo. Frente a la inversión, se exige que su monto sea de 4400 UVT⁹ en un plazo de 3 años¹⁰. Igualmente, el Decreto 286 de 26 de febrero de 2020 establece la siguiente tabla en la cual se pueden ver los requisitos de empleo que deben generar estas sociedades:

Ingresos brutos en UVT durante el periodo gravable ¹¹		Empleos que se deben crear ¹²
Desde	Hasta	
0	6.000	3
6001	15.000	4
15.001	30.000	5
30.001	65.000	7
65.001	Menos de 80.000	8

- 7 La calificación se realiza por parte del Comité de Economía Naranja del Ministerio de Cultura, donde se debe justificar la viabilidad financiera, conveniencia económica y calificación como actividad de economía naranja del proyecto del contribuyente.
- 8 Equivale a COP 2.904.640.000 para el año 2021 o USD 806.845 con una tasa de cambio de 1 USD = COP 3600.
- 9 Equivale a COP 159.755.200 para el año 2021 o USD 44.376 con una tasa de cambio de 1 USD = COP 3600.
- 10 Se consideran “inversiones” las erogaciones hechas en propiedad, planta y equipo, en activos intangibles y en investigación, desarrollo e innovación, siempre que el gasto no sea contraído con una entidad vinculada económica o relacionada. Además, el monto de la inversión se debe determinar por las reglas generales del costo fiscal previsto en la ley tributaria.
- 11 Su valor para el año fiscal 2021 es de COP 36.308 (10 USD con cambio de 1 USD = COP 3600).
- 12 No se tienen en cuenta las contrataciones laborales que se hagan a personas que sean consideradas como administradores de la sociedad como, por ejemplo, el representante legal o el gerente. Tampoco se pueden sumar los nuevos empleos directos respecto de personas que hayan laborado durante el año de su contratación y/o el año inmediatamente anterior en empresas con cuales el contribuyente tiene vinculación económica, salvo que los cargos que ocupaban dichos trabajadores hubieran sido ocupados por nuevos empleados en el respectivo año, o si los nuevos empleos provienen de procesos de fusión, escisión o una reorganización empresarial.

En dado caso en que no se cumpla con estos requisitos, la entidad no tendrá derecho a la exoneración del impuesto de renta y, *a contrario sensu*, será contribuyente bajo el régimen general de este tributo.

Es importante no dejar a un lado el hecho de que estas entidades no quedan exoneradas del pago de aportes parafiscales a salud y demás de sus empleados, a diferencia del beneficio que existe para entidades que no se benefician de este régimen exento y que fue explicado previamente.

a. Aspectos de la tributación internacional

i. Pagos al exterior relacionados con el software

Como se hizo énfasis, en Colombia, en materia del impuesto a la renta y complementarios, existe un sistema de tributación mixto, es decir, que los individuos residentes fiscales y entidades nacionales quedan afectos al impuesto sobre la base de renta mundial, mientras que los no residentes solo tienen el deber de contribuir respecto de aquellos ingresos que tengan su fuente productora dentro de los límites territoriales del Estado colombiano.

Hecha esta aclaración, se analizarán los efectos impositivos del licenciamiento o venta de software por parte de personas no residentes fiscales a contribuyentes locales en el país, a efectos de determinar cuándo en estos casos existe o no una renta de fuente colombiana que quede sometida a tributación en el país.

VIII. LICENCIAMIENTO DEL SOFTWARE DESDE EL EXTERIOR DE FORMA TRADICIONAL O MEDIANTE LA COMPUTACIÓN EN LA NUBE

El artículo 24 del ETC, que valga decir no ha tenido modificación sustancial desde su origen en el Decreto 2053 de 1974, lista de manera especial y general aquellas rentas que se consideran con origen en el país, donde existe una ficción de extraterritorialidad para ciertos servicios que, incluso prestados desde el exterior, generan una renta de fuente local. El concepto de “prestado desde el exterior” se refiere a un servicio prestado fuera de Colombia, pero que se consume o tiene efectos en el país, principalmente por estar el consumidor allí localizado.

Bajo este panorama hay que señalar que el numeral 7) del artículo antes indicado señala que se consideran rentas de fuente nacional las derivadas de la explotación de todo tipo propiedad literaria, artística y científica explotada en el país, incluso si el licenciamiento se realiza desde fuera de Colombia. Como se observa, esta norma cubre los pagos por licencias de *software* desde el exterior, ya que, de la forma en que se mencionó, este concepto está dentro del ámbito o espectro de la propiedad literaria.

Sin embargo, más adelante, en este cuerpo normativo tributario, se encuentra el artículo 411, que establecía una regla especial para las retenciones en la fuente por pagos al exterior con ocasión a la explotación de programas de computación hecha derivado del licenciamiento por parte de no residentes fiscales a favor de clientes en Colombia. Dicha

norma establecía una retención en la fuente del 33 % sobre la base del 80% del pago bruto (lo que se traducía en un 26.4 % nominal).

No obstante, con la Ley 1943 de 2018 (llamada “Ley de Financiamiento”), y la Ley 2010 de 2019, el artículo 411 del ETC fue derogado de forma definitiva, derivando en que ahora este asunto se regule en el artículo 408 del ETC (norma general que indica la tarifa de retención para los principales conceptos de pagos al exterior), el cual establece que los pagos o abonos en cuenta por concepto de explotación del *software* quedan afectos a una retención en la fuente del 20 % sobre el valor bruto.

Ahora bien, nace el interrogante de si esta conclusión anterior aplica en los casos en los cuales la licencia del *software* se concede mediante el medio del *cloud computing* o computación en la nube, considerando que bajo la opinión de la autoridad fiscal este tipo de pagos a proveedores del exterior no son rentas de fuente nacional cuando el *cloud computing* se presta de forma digital y completamente automatizada sin la intervención de un operario¹³.

Sin embargo, creemos que esa interpretación, como regla general, no sería aplicable en los casos de *cloud computing* prestado bajo la modalidad de *software* como servicio o *Software-as-a-Service* (SaaS), ya que en este caso el servicio subyacente es en realidad un licenciamiento de un intangible, con lo cual, a pesar de que se preste mediante *cloud computing*, la esencia de la contraprestación del servicio corresponde a una regalía por el derecho de uso de un *software*, solo que de forma digital y por medio de la nube.

En conclusión, los pagos o abonos en cuenta realizados por clientes colombianos a favor de sus proveedores del exterior por motivos del licenciamiento del *software* actualmente se consideran renta de fuente colombiana y, por lo tanto, quedan afectas a una retención en la fuente del 20 %, la cual se puede reducir o suprimir por la regla de los CDI que se indicarán más adelante, incluso cuando la licencia se concede a través de *cloud computing* bajo la modalidad SaaS.

a. Compra del software a entidades del exterior

Retornado a las reglas del artículo 24 del ETC, se considera renta de fuente colombiana la derivada de la enajenación de activos, tanto materiales como inmateriales, que se encuentran físicamente ubicados en Colombia al momento de su venta. De esta manera, es claro que el *software*, al tratarse de un activo intangible, no se puede hablar de un bien ubicado de manera corporal en el país.

Sin embargo, el artículo 265 del ETC consagra una regla en virtud de la cual se entienden poseídos en Colombia los derechos reales¹⁴ sobre bienes corporales e incorporeales ubicados o que se exploten en el país, con lo cual se podría entender que, si el *software*

13 Véase Concepto No 000065 del 6 de febrero de 2018.

14 El artículo 665 del Código Civil los define así: “Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca”.

está siendo explotado dentro del territorio nacional, su venta en el extranjero generaría una renta de fuente local.

No obstante, consideramos que dicha interpretación no tendría mucho sentido, porque llevaría a concluir que, si una entidad extranjera desarrolla un *software* en su país y luego lo licencia a personas en distintas partes del mundo, incluido naturalmente nuestro país, al momento de enajenar los derechos de dominio del *software* tendría que tributar Colombia por esa venta por el simple hecho de que se haya licenciado ese intangible a un cliente colombiano.

En este sentido, la autoridad fiscal colombiana tiene alguna doctrina que puede servir para sustentar que en el caso descrito anteriormente no habría una renta gravable en Colombia para el enajenante, donde esta entidad, en Oficio No 054648 del 18 de julio de 2007, indicó lo siguiente:

En este orden de ideas, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 del Estatuto Tributario, **si la sociedad extranjera sin domicilio en el país efectúa la explotación del software mediante la venta propiamente dicha de los derechos patrimoniales a la empresa constituida en Colombia, los ingresos devengados por aquella no se consideran de fuente nacional, por cuanto los bienes no se encuentran dentro del país al momento de su enajenación.** (Negrilla fuera de texto)

El anterior oficio fue confirmado por el Concepto No 100208221-1352 del 23 de octubre de 2020, con lo cual consideramos existen argumentos para justificar que solamente habría una renta de fuente nacional cuando una entidad extranjera enajena un *software* que fue desarrollado en Colombia y no fuera del país, aunque debe advertirse que puede existir un riesgo en esta interpretación considerando la redacción de artículo 265 del ETC, el cual señala que se consideran poseídos en el territorio nacional: “Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporeales ubicados o que se exploten en el país”.

b. Deducibilidad del gasto al exterior

En materia de gastos en el exterior, qué ocurre cuando un cliente colombiano adquiere el licenciamiento del *software* por parte de proveedores del exterior, se exige una serie de requisitos para que sea procedente la deducción de este tipo de erogaciones. En primera medida, los artículos 123 y 419 del ETC demandan que se acredite la retención en la fuente cuando el pago se considera de fuente nacional, lo cual ocurre, de la forma en que se hizo mención, con el licenciamiento de *software* desde el exterior.

Por lo tanto, el no practicar esta retención en la fuente genera necesariamente que la expensa no sea procedente para el contribuyente colombiano y, en consecuencia, se deba proceder a su rechazo en la depuración del impuesto de renta.

Ahora bien, vale hacer hincapié en lo que pasaría si por virtud de la aplicación de las reglas de distribución de un CDI, considerando los comentarios que se realizan en el

acápite siguiente, resulta en que Colombia no se puede ejercer derechos tributarios sobre esa regalía, con lo cual es claro que no se cumpliría con el requisito antes señalado de la práctica efectiva de la retención en la fuente.

Sin embargo, consideramos que en estos casos no se pierde el derecho a deducir el 100 % del gasto, toda vez que aquí es aplicable la cláusula de no discriminación prevista en estos tratados, que actualmente está en el numeral 4) del artículo 24 del MOCDE, la cual exige que el gasto contraído con un residente del otro Estado contratante sea tratado a efectos fiscales como un gasto local. De esta manera, bajo las normas locales, no practicar la retención en la fuente en operaciones domésticas no supone la pérdida del derecho de deducción, sin perjuicio de la responsabilidad que recae sobre el agente de retención por incumplir la consignación de las sumas.

Para finalizar, hay que poner de presente que el artículo 123 del ETC establece que la deducción de gastos contraídos con no residentes y que supongan la importación de tecnología hacia el país requiere un requisito formal para su procedencia, el cual se concreta en la exigencia del registro del contrato ante la DIAN, para lo cual hay un término perentorio de 6 meses contados a partir de la firma del contrato o dentro de los 3 meses en caso de adendas al contrato.

Así las cosas, este registro, que valga indicar, es de vieja data por una normativa originada en la CAN, está regulado en la Resolución n.º 62 de 2014. Sin embargo, frente a la materia que se está exponiendo es fundamental mencionar que el párrafo primero de la anterior normativa expresamente señala que los contratos relacionados con *software* y demás elementos de la propiedad literaria, científica y artistas no deben ser registrados.

No obstante, si bien un acuerdo de licenciamiento de *software* no es objeto de registro *per se*, puede ocurrir que adicional a la licencia se presten servicios de índole técnica, por ejemplo, servicios de mantenimiento, los cuales sí generan la obligación de registrar el contrato por tratarse de servicios técnicos.

Por otro lado, es muy relevante indicar que el artículo 120 del ETC prohíbe expresamente la deducción del pago de regalías a vinculados económicos del exterior que estén asociadas a intangibles formados en Colombia, lo que quiere decir que, si el *software* fue desarrollado dentro del país, pero luego sacado del mismo a otra jurisdicción diferente desde donde es licenciado al contribuyente local, la expensa por este licenciamiento no es deducible para este último.

Para culminar, desde el punto de vista formal se requiere que el contribuyente colombiano autogenera un documento soporte para efectos de que el gasto sea deducible, toda vez que se trata de una operación con un proveedor que no se encuentra obligado a facturar en Colombia, lo que activa esa obligación.

c. Tributación en los tratados para evitar la doble imposición

Aquí conviene decir que es posible que una alícuota de retención prevista en la ley fiscal doméstica se vea reducida o completamente neutralizada por virtud de la aplicación de

un CDI, considerando que una de las características primordiales de estos acuerdos es la de limitar el derecho impositivo de los Estados contratantes, aunque vale decir que la interacción entre el derecho interno e internacional y los choques entre estos se resuelven considerando el ordenamiento constitucional de cada jurisdicción.

i. Convenios fiscales bilaterales

- Licenciamientos

En tiempos recientes, el Estado colombiano ha venido suscribiendo CDI bilaterales, tomando como plantilla principal el MOCDE, aunque en algunos casos desviándose de ese modelo usando la proforma de las Naciones Unidas (MONU). Precisamente en materia de regalías, todos los CDI colombianos permiten su imposición en el país de la fuente, contrario al MOCDE que solo permite que estas tributen en la jurisdicción de residencia, en donde se ha acordado una tarifa constante del 10 % para la retención en la fuente.

Así las cosas, el artículo 12 del MOCDE establece la definición de regalías como las sumas pagadas por el uso o derecho de uso de elementos de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. De esta manera, en lo que se refiere al *software*, los comentarios al MOCDE hacen la claridad de que su cobertura en el artículo indicado al inicio de este párrafo depende, en un primer momento, del hecho que ese soporte lógico de computadora pueda catalogarse como una obra literaria, artística o científica¹⁵. Sin embargo, este punto no supone dificultades desde la óptica colombiana, ya que, como se hizo alusión, el *software* se considera una obra literaria bajo la normatividad CAN.

Ahora bien, incluso después de poder catalogar al *software* como una obra literaria, artística o científica, es fundamental hacer hincapié en que los comentarios al MOCDE buscan limitar lo mayormente posible la clasificación del *software* como regalía para evitar imposiciones en el país de uso del intangible (Estado fuente), que en nuestro entendimiento es un reflejo del hecho de que ese tratado históricamente ha sido elaborado por países exportadores de tecnología, lo que incluso llevó a plantear una modificación al MONU para expresamente incluir a los pagos por *software* como regalías dentro del artículo 12 de esa plantilla impositiva.

En ese sentido, las guías al MOCDE ponen de presente que el licenciamiento de un software solamente puede ser considerado como regalía cuando el uso del intangible genera que a falta del licenciamiento se estuviera infringiendo la ley de propiedad intelectual, lo cual ocurre según el comentario cuando el software es agregado a otro soporte lógico o cuando dicho *software* es modificado por el licenciataria (Cabrera Cabrera, 2021).

Por lo tanto, estas guías hacen énfasis en que simples pagos por el derecho de uso privado del *software* no son regalías y, contrariamente, son beneficios empresariales que solo se pueden someter a imposición en el país de la fuente si le son imputables a un establecimiento permanente allí localizado.

15 Véase comentario No 13.1 del artículo 12 del MOCDE.

Lo anterior justifica el hecho de que Colombia, en sus reservas al artículo 12 del MOCDE y sus comentarios con ocasión de la entrada del país a la OCDE, se haya reservado el derecho de gravar en la fuente a las regalías y de no aplicar estos comentarios en materia de *software*, algo que es consecuente con la política tributaria de un país importador de capital como el caso colombiano (Cabrera Cabrera, 2020a).

En conclusión, teniendo en cuenta los comentarios antes descritos, existen dos posiciones sobre el tema bajo el marco de los CDI; la primera, que los pagos por el uso de *software* hacia el exterior no pueden gravarse, ya que tanto la autoridad fiscal como la Corte Constitucional han reconocido el valor interpretativo de los comentarios del MOCDE y dado que Colombia ya es miembro pleno de la OCDE, lo que genera cierta obligación de observancia de estos (salvo para algunos CDI que permiten gravar la explotación de cualquier tipo de intangible e.g. Chile o República Checa), y, la segunda, que es defendida por la agencia de impuestos, que sí se debe practicar retención en la fuente sobre estos pagos, conclusión que nos parece no está acorde con las reglas previstas en la definición de regalías de ciertos CDI firmados por el Estado colombiano.

Sin embargo, este análisis se debe realizar considerando cada CDI puntual y sus reglas respectivas, ya que, por ejemplo, el tratado fiscal con los Países Bajos hace una remisión a los comentarios del MOCDE para efectos de interpretación, esto se hace teniendo en cuenta las reservas al tratado hechas por cada parte, haciendo que se torne fundamental la reserva antes indicada hecha por Colombia.

- *Enajenación del software*

Las reglas tributarias relacionadas con la enajenación de activos se encuentran incluidas en el artículo 13 del MOCDE, el cual se encarga de establecer cuándo el país de la fuente puede someter a imposición las ganancias derivadas de la venta de activos por parte de un residente del otro Estado contratante.

Al no existir reglas especiales frente a la enajenación del *software* o de los intangibles, en general, el efecto se enmarca en la prohibición total por parte del país de la fuente de reclamar algún tipo de impuesto sobre estos ingresos.

Sin embargo, este punto nuevamente debe analizarse considerando cada CDI concreto, ya que en la práctica existen algunos tratados e.g. México, donde, de forma muy genérica, la venta de un intangible se considera como una regalía para efectos del tratado, lo que permite a la jurisdicción fuente gravar, pero a una tarifa máxima del 10 %.

ii. *Decisión 578 de 2004*

De la forma en que es conocido, bajo el marco de la CAN existe la Decisión 578 de 2004, la cual busca eliminar la doble imposición que pueda generarse en operaciones transfronterizas dentro de la región por parte de contribuyentes domiciliados en los países andinos miembros de esta integración de índole regional.

De esta manera, a diferencia de las reglas de distribución antes señaladas y contenidas en los CDI bilaterales moldeados bajo el MOCDE, en el universo de la CAN la lógica de tributación es completamente antagónica, ya que se opta por un sistema de exoneración fiscal en virtud del cual la renta solamente puede someterse a imposición en el país miembro donde tiene lugar su fuente productora, lo que obliga a que la jurisdicción de residencia deba considerar estos ingresos como exonerados del impuesto¹⁶.

Nuevamente se analizarán los efectos impositivos en el impuesto de renta derivados del licenciamiento o venta de los derechos sobre el *software*, considerando la normativa andina.

- *Licenciamiento del soporte lógico*

El artículo 9 de esta norma comunitaria regula la tributación del licenciamiento de intangibles entre contribuyentes de los países miembros de la CAN, donde se indica que estas regalías solo se pueden someter a imposición en el país en el cual se use o se tenga derecho a usar el intangible.

Adicionalmente, al igual que el MOCDE, el literal i) del artículo 2 de la Decisión 578 de 2004 trae una definición del concepto de “regalía” como:

cualesquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

Como se observa, la anterior definición no solo abarca los típicos elementos de la propiedad industrial (e.g. marcas, patentes, entre otros), sino también de derecho de autor, considerando incluso la normativa andina sobre esta última materia jurídica (Decisión 351).

En conclusión, cuando una persona natural o jurídica en Colombia contrate el licenciamiento de un *software* por parte de un proveedor localizado en cualquier otro país de la CAN, al ser este último país el lugar de uso del bien inmaterial se podría someter a tributación allí el ingreso derivado de esta explotación, en cuyo caso debe aplicarse una retención en la fuente del 20 %, ya que la Decisión 578 de 2004 permite al país de la fuente el imponer tributación sin ningún tipo de límite y considerando su normativa interna.

Ahora, si el licenciamiento se hace desde el territorio colombiano a un cliente en algún país CAN dicho ingreso estará exonerado del impuesto de renta en Colombia (a no ser que en el país del licenciario no haya imposición por alguna gabela de la ley fiscal interna, en cuyo caso la renta se debería gravar en Colombia para evitar un caso de doble imposición contraria a la Decisión 578 de 2004).

16 Véase el artículo 3 de la Decisión 578 de 2004.

- *Venta de los derechos de propiedad sobre el software*

La regla distributiva de las ganancias de capital en el marco de la CAN se pueden encontrar el artículo 12 de esta normativa andina, en donde se consagra el principio en el cual estos ingresos solamente pueden gravarse en el país miembro donde se encuentran situados los bienes objeto de enajenación, salvo que se trate de i) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables en el domicilio del propietario, o ii) títulos, acciones y otros valores, su gravamen solo estará en la jurisdicción donde se emitieron esos títulos.

Es lógico entender que para el caso de la venta de los derechos de dominio sobre un *software* no serán aplicables ninguna de las anteriores excepciones, ya que este tipo de activo intangible no corresponde a naves, vehículos automotores ni tampoco a títulos, derivando en que deba aplicarse la regla general del lugar de ubicación del activo.

Por ende, en el evento en el cual un contribuyente colombiano adquiere un *software* de un vendedor ubicado en Perú, Bolivia o Ecuador, el ingreso subyacente con origen en esta venta solamente podrá gravarse en esos Estados, ya que allí es donde está, en principio, registrado el intangible objeto de enajenación. De esta manera, como se indicó, consideramos que un activo intangible como el *software* debería entenderse localizado en el lugar donde está su registro formal ante las autoridades.

Ahora bien, a diferencia del MOCDE, la Decisión 578 de 2004 sí trae una definición del concepto de “ganancia de capital” en los siguientes términos: “beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades”.

De la forma en que se observa, la regla del artículo 12 de la Decisión 578 de 2004 solamente aplica a la venta de activos que no sean inventarios o existencias, con lo cual nace la duda de lo que ocurre cuando dicho *software* tiene esta clasificación para el vendedor. Sin embargo, en este caso los efectos fiscales no se verían alterados, ya que consideramos aplicaría el artículo 6 de la decisión que señala que la renta se grava donde se lleva a cabo la actividad económica, a menos que hipotéticamente pueda aplicar el artículo 13 o 14 de esta norma tributaria andina.

- *Comentarios frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA)*

- *IVA en el licenciamiento de software a clientes locales*

Desde el punto de vista del IVA, el licenciamiento de *software* se considera como un servicio a efectos de esta última imposición indirecta, con lo cual se encuentra dentro del hecho generador de este tributo, como lo prevé el artículo 420 del ETC.

Por lo tanto, el licenciamiento local de *software* se encuentra gravado con IVA, lo que implica que quien otorga la licencia debe cobrar el IVA sobre el monto total de la operación y consignar esa suma al fisco. Lo anterior implica también que se deba expedir una factura con el lleno de requisitos de ley (en Colombia ya está vigente el sistema de facturación electrónica).

Por otro lado, hay que indicar que en el país el IVA opera sobre la base de un valor agregado, es decir, que el responsable puede acreditar el IVA pagado en los insumos (llamado “IVA descontable”) contra el IVA generado en su operación gravada, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 488 del ETC¹⁷.

Por último, es fundamental hacer hincapié en que, si el *software* se licencia bajo la modalidad de *cloud computing*, en ese caso no se causa IVA, ya que dicho servicio se encuentra expresamente excluido de IVA de conformidad con el artículo 476 del ETC.

- *IVA en el licenciamiento de software desde Colombia hacia el extranjero*

Partiendo de la base de que el licenciamiento de *software* es un servicio, el numeral c) del artículo 481 del ETC consagra el régimen de exportación de servicios para efectos del IVA, en donde se incorpora un sistema de servicios exentos (o conocido como *zero-rated* en el derecho tributario comparado). El principal efecto de esta regla es que, al tratarse de un servicio gravado con IVA, pero a la tarifa del 0 %, el prestador de servicios desde Colombia hacia el exterior tiene derecho de acreditar los IVA pagados en la cadena y pedir su devolución al fisco de forma bimestral.

Ahora bien, para que este tratamiento esté disponible, se quiere cumplir con una serie de requisitos, tanto formales como sustanciales, que a continuación se describen de forma detallada:

- *El servicio debe prestarse desde Colombia*

Bajo las reglas del artículo 420 del ETC los servicios que sean prestados en el territorio nacional se encuentran gravados con IVA; sin embargo, esto no aplica para los servicios exportables, los cuales, incluso prestados en Colombia, están exentos de IVA. De esta manera, el primer elemento, que es bastante lógica su exigencia, consiste en que el servicio exportado se preste materialmente desde el territorio nacional.

- *Consumo fuera de Colombia: norma especial para el software*

La pauta general en exportación de servicios es que solo se puede considerar como exportado con régimen exento de IVA un determinado servicio cuando su consumo tiene lugar íntegramente fuera de los límites territoriales de Colombia. De lo contrario, es un servicio sometido a IVA cuando se presta desde el país a extranjeros y su consumo tiene algún tipo de impacto en el país.

No obstante, en la materia de licenciamiento de *software*, el artículo 2.10.2.6.11 del Decreto Único 1080 de 2015 establece una regla especial, ya que se siguen considerando exentos los servicios prestados desde Colombia al extranjero que estén directamente relacionados con el desarrollo de *software*, siempre que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior en el mercado internacional

17 Se refiere a que el servicio corresponde a un costo o gasto en el impuesto de renta y que también se use en operaciones gravadas con IVA.

y a estos se pueda acceder desde Colombia, sin importar el medio tecnológico, por parte de usuarios distintos al adquirente del servicio.

Para darle alcance a lo anterior, el reglamento señala que se entienden por servicios directamente relacionados con el desarrollo de *software* los siguientes: la concepción, desarrollo, recolección de requerimientos, análisis, diseño, implantación, implementación, mantenimiento, gerenciamiento, ajustes, pruebas, documentación, soporte, capacitación, consultoría, e integración, con respecto a programas informáticos, aplicaciones, contenidos digitales, licencias y derechos de uso. Como se puede observar, el espectro de la exención de IVA cubre casi que en su totalidad los diferentes servicios que existen en torno al desarrollo de *software* y también su explotación comercial.

En conclusión, en lo que concierne al desarrollo de *software* y su licenciamiento a clientes del exterior, se mantiene el tratamiento de exento de IVA sin importar que consumidores colombianos puedan acceder a estos servicios desde cualquier tipo de plataforma. Esta regulación especial consideramos que es positiva, ya que de no existir el proveedor colombiano se encontraría obligado a agregar un IVA sobre el cobro (asumiendo que ese *software* también se explota en Colombia y en el exterior a favor de otros clientes), el cual es posible que no pueda ser recuperado por el adquirente en su país de domicilio extranjero, lo que generaría un mayor costo del servicio.

- *Que las empresas o personas que contratan los servicios no tengan negocios o actividades en Colombia*

Este requisito se encuentra definido en el artículo 2.10.2.6.11 del Decreto Único 1080 de 2015, en el sentido de que no se considerarán exportables los servicios cuyos beneficiarios finales sean vinculados económicos de la entidad extranjera que contrata los servicios que se prestan desde el territorio nacional.

Así las cosas, en la medida en que el responsable prestador de los servicios o sus vinculados en el país no se vean beneficiados del servicio contratado, este último puede categorizarse como exento del IVA a la tarifa del 0 % ya mencionada.

Lo señalado tiene todo el sustento jurídico en la jurisprudencia del Consejo de Estado, máximo tribunal en materia fiscal en Colombia, que en Sentencia 19527 del 28 de noviembre de 2013 (C. P.: Martha Teresa Briceño de Valencia) expresó sobre esta temática lo siguiente:

[...] Para la Sala, la expresión «empresas sin negocios ni actividades en Colombia» contenido en el literal e) (sic) del artículo 481 E. T. tiene como función fortalecer la finalidad de la exención para reafirmar que el beneficio no es procedente si el servicio es utilizado en Colombia y que el derecho a la exención se adquiere por la utilización del servicio en el exterior por la persona extranjera que contrató el servicio. (Negrilla fuera texto)

Sin embargo, considerando la regla especial del lugar de uso de los servicios de *software*, consideramos que esta exigencia no debería tener mayor impacto, toda vez que aquí

es posible que el servicio o acceso al *software* tenga consumo nacional para mantener su connotación de exento de IVA.

- *Que se cumpla con los requisitos formales del reglamento*

Los artículos 2.10.2.6.12. del Decreto Único 1080 de 2015 y 1.6.1.21.15. del Decreto 1625 establecen los requisitos adicionales de documentación para que los exportadores puedan calificar al régimen exento de IVA y, de esta manera, solicitar la devolución de los IVA pagados en la cadena productiva, frente a lo cual debe tenerse en cuenta que para exportadores de *software* existen unas reglas especiales. Dicho esto, estos requisitos son:

1. Estar inscrito en el Registro Único Tributario (RUT) como exportador de servicios.
2. Copia del contrato suscrito entre el desarrollador de *software* y el adquirente del exterior, el cual deberá contener como mínimo lo siguiente: nombre o razón social del adquirente del extranjero, domicilio o residencia en el exterior del adquirente del servicio, país a donde se exporta el servicio, descripción del servicio prestado y su valor.
3. Relación de los impuestos descontables que originaron el saldo a favor y que correspondan a los servicios relacionados con la producción de obras de cine, televisión y audiovisuales de cualquier género, exentos del IVA con derecho a devolución, certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, que contenga la información del periodo solicitado y de los que componen los arrastres, indicando nombre y apellido o razón social, NIT y dirección del proveedor, número y fecha de expedición de la factura y de la contabilización, base gravable y tarifa del IVA a la que estuvo sujeta la operación, concepto del costo o gasto, y valor del impuesto descontable.
4. Certificación bajo la gravedad de juramento por parte del representante legal, en la que se indique que los servicios relacionados con la producción de obras de cine, televisión, audiovisuales de cualquier género, que estén protegidos por el derecho de autor, una vez exportados serán difundidos desde el exterior por el beneficiario en el mercado internacional y que a ellos se puede acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico.

Naturalmente, los documentos deben estar en idioma español o bajo traducción oficial en caso de haber sido otorgados en una lengua distinta.

- *IVA en el licenciamiento de software desde el exterior a clientes colombianos*

A raíz de la expedición de la Ley 1819 de 2016 se generó una actualización en torno a la territorialidad del IVA en materia de servicios prestados desde el exterior, en donde se adoptó el estándar internacional del principio de destino, es decir, la causación del impuesto en el lugar de consumo y no de origen o prestación.

Por lo tanto, la norma fiscal colombiana considera que los servicios prestados desde fuera de Colombia hacia el territorio nacional deben estar sujetos a IVA en el país cuando el consumidor tiene residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede principal de sus negocios en el país, derivando en que el *software* licenciado desde el exterior se entiende licenciado en el país y, por lo tanto, causa IVA.

No obstante, hay que hacer especial énfasis en que el numeral 21) del artículo 476 del ETC expresamente excluye de IVA el *cloud computing* de manera general, con lo cual todo tipo de servicio de computación en la nube no genera IVA, incluido el SaaS. Por ende, cuando el licenciamiento desde el exterior al cliente local se haga mediante esta última modalidad no hay IVA en la operación.

En lo que se refiere al recaudo del IVA en estos servicios transfronterizos, en caso de que el servicio no se beneficie de la exclusión del *cloud computing*, el artículo 437-2 del ETC dispone que este se realiza mediante la figura del cargo revertido (conocido como *reverse-charge*), a saber, que el adquirente colombiano debe autoliquidar la totalidad del impuesto y consignárselo al fisco.

Lógicamente, este tributo autoliquidado se puede, por regla general, usar como un crédito o descutable contra el IVA generado por la actividad realizada por el contribuyente colombiano, claro está que siempre que se cumplan los requisitos del IVA descutable antes indicados en el texto.

No obstante, este mecanismo solo es exigido cuando el adquirente del servicio es un responsable de IVA en Colombia, lo que básicamente lleva a afirmar que principalmente opera sobre la base de Business-to-Business o B2B (aunque en Colombia es posible que existan compañías que no son responsables de IVA por desarrollar exclusivamente una operación excluida, por ejemplo).

Esto lleva a tener que mencionar lo que ocurre cuando el licenciamiento del *software* se hace vía Business-to-Consumer o B2C, ya que en este escenario el adquirente no está en la posición de autoliquidar el impuesto indirecto y, por dicho motivo, en estos casos, el prestador del servicio desde el exterior tiene dos alternativas a su elección, los cuales son excluyentes entre sí, para que dicho IVA sea efectivamente pagado.

- *Opción 1: registro ante la autoridad de impuestos*

Sin pretender hacer un análisis profundo al respecto, considerando la Resolución No 51 de 10 de octubre de 2018 la primera opción es registrarse a efectos de IVA en Colombia y obtener un RUT de forma electrónica¹⁸, ya sean prestadores de servicios del exterior que sean personas naturales¹⁹ o jurídicas²⁰, para poder cobrar el impuesto a los clientes locales y

18 La responsabilidad que queda consignada en el RUT es la número “46 – IVA prestadores de servicios desde el exterior”.

19 La información que se requiere para obtener el RUT de una persona natural no residente que presta servicios a clientes locales son: 1. Manifestación de la voluntad del obligado o apoderado de inscribirse en el RUT para cumplir con el procedimiento simplificado del IVA para prestadores de servicios desde el exterior. 2. Manifestación de la voluntad del obligado o apoderado de obtener el instrumento de firma electrónica-IFE. 3. Nombre completo de la persona natural. 4. Documento de identificación. 5. Servicio que se presta desde el exterior. 6. País desde donde se presta el servicio. 7. Domicilio del prestador del servicio. 8. Página(s) Web desde donde se prestan los servicios. 9. Correo electrónico. 10. Número telefónico de contacto. Por su parte, el documento que se debe entregar a la DIAN es la fotocopia del documento de identidad de la persona natural solicitante.

20 La información que se requiere para obtener el RUT de una persona jurídica no residente que presta servicios a clientes locales son: 1. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de inscribirse en el

luego remitírselo al Estado colombiano bajo un régimen de cumplimiento simplificado que tiene una periodicidad bimestral²¹, en donde la declaración —que incluso está también en inglés²²— se debe presentar y firmar por medios digitales, en donde hay que considerar el huso horario adoptado en el territorio colombiano a efectos de determinar la fecha de presentación²³, que es muy importante, ya que es posible que, por motivos de descentralización organizacional de una compañía, la competencia de presentar la declaración le corresponda a una persona que se encuentre en una zona horaria con bastante diferencia comparado con la de Colombia.

Por su parte, a futuro se debe reglamentar el documento soporte o factura que deberán emitir estos prestadores de servicios desde el exterior a favor de sus clientes locales, aunque en el entretanto pueden seguir expidiendo el documento que venía siendo entregado a los clientes como constancia de la transacción, en donde hay que mencionar que estos primeros deben asegurarse de que los consumidores sepan del valor del IVA al momento de solicitar el servicio o confirmar la orden de servicio. Igualmente, deben llevar en Colombia un registro auxiliar y de control para registrar el IVA generado por su operación de servicios en el territorio nacional.

Para complementar lo anterior, hay que hacer hincapié en que en materia de moneda de facturación existen dos alternativas, ya que es posible que el prestador lo haga en divisa extranjera y no en pesos colombianos, pero al final de cada bimestre debe consolidar el ingreso por los servicios prestados en Colombia, así como el IVA recaudado durante ese período en dólares de los Estados Unidos y luego convertirlo a pesos colombianos, considerando la tasa de cambio aplicable en el día de la presentación de la declaración, según la regulación respectiva en materia monetaria frente a la autoridad que fija la tasa de cambio (que corresponde a la Superintendencia Financiera de Colombia).

Asimismo, la segunda alternativa es que la facturación se haga en pesos colombianos, pero existiendo la posibilidad de consolidar tanto el ingreso del bimestre como el IVA recaudado a dólares, considerando la tasa de cambio del día de la presentación de la declaración, toda vez que, con la finalidad de no establecer barreras financieras en el pago del

RUT para cumplir con el procedimiento simplificado del IVA para prestadores de servicios desde el exterior 2. Manifestación de la voluntad del representante legal o apoderado de la entidad o sociedad extranjera de obtener el IFE y de inscribirse en el RUT para estos efectos. 3. Nombre completo del representante legal y razón social de quien representa. 4. Documento de identificación del representante legal. 5. Servicio que se presta desde el exterior. 6. País desde donde se presta el servicio. 7. Página(s) web desde donde se prestan los servicios. 8. Domicilio del prestador del servicio. 9. Correo electrónico 10. Número telefónico de contacto. Por su parte, los documentos que se deben entregar a la DIAN son: a) fotocopia del documento o documentos mediante los cuales se acredite la existencia y representación legal, en idioma español, debidamente apostillado(s) o legalizado(s), según sea el caso, ante autoridad competente, y b) fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad o entidad extranjera o de quien haga sus veces.

21 Los bimestres son: enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre.

22 La declaración es el formulario de la DIAN número 325.

23 Dicho huso horario es Tiempo Universal Coordinado (UTC) disminuido en 5 horas (UTC-5).

IVA, la normativa permite el pago de la declaración y la consignación del IVA recaudado se pueda hacer en dólares a una cuenta bancaria internacional poseída por el gobierno colombiano, considerando la tasa de cambio del día del pago. Por lo tanto, incluso en este caso de cobros en pesos es posible consignar el IVA en dólares al fisco colombiano.

Frente a estas dos posibilidades de facturar o no en moneda local, se debe mencionar que pueden generar un riesgo cambiario importante para el proveedor del exterior, ya sea a favor o en contra, considerando que la conversión se debe calcular con una tasa de cambio fija de un determinado día —fecha de vencimiento de la declaración—, mientras que es factible que en un periodo relativamente extenso de dos meses se presenten fluctuaciones importantes de la tasa representativa del mercado, lo que debería llevar a buscar herramientas efectivas de cobertura para mitigar este posible efecto cambiario que podría generarse o pronosticar este efecto para determinar si es mejor facturar en moneda local o extranjera.

Por ejemplo, se va a realizar un ejercicio en el cual se abordan ambas alternativas, a saber, facturación en pesos o en dólares durante el primer bimestre de 2021. Dicho esto, podemos plantear un escenario en donde hipotéticamente al 1 de enero la tasa es de COP 3.460 por cada dólar, manteniéndose constante durante enero, pero que en febrero sube a COP 3.505, quedando también estable durante todo ese mes y que en el día de presentación—que es la primera o segunda semana de marzo—la tasa corresponda a COP 3.650.

No obstante, hacemos énfasis en que se trata de un ejemplo hipotético y académico, teniendo en cuenta que la tasa de cambio varía de forma diaria y no se mantiene estable durante todo un mes, con lo cual esto debe analizarse de forma casuística teniendo en cuenta todos los hechos y las circunstancias.

- Facturación en dólares

Considerando estas cifras se tiene lo siguiente para el prestador de servicios desde el exterior haciendo la conversión respectiva a pesos colombianos:

Mes	Monto facturado durante el mes (USD)	Monto de IVA (19%) recaudado durante el mes (USD)	Ingresos del mes en pesos	IVA recaudado durante el mes en pesos
Enero	400.000	76.000	1.384.000.000	262.960.000
Febrero	600.000	114.000	2.103.000.000	399.570.000
Total	1.000.000	190.000	3.487.000.000	662.530.000

Ahora bien, al momento de presentar la declaración en marzo los números son los siguientes:

Mes de presentación de la declaración	Ingresos del bimestre durante el bimestre (USD)	Ingresos del bimestre convertidos a la tasa de cambio de la presentación (COP)	IVA por pagar en el bimestre considerando la tasa de cambio de la presentación (COP)
Marzo	1.000.000	3.650.000.000	693.500.000

Así las cosas, por generarse un aumento importante en la tasa de cambio en el día de la presentación respecto de las tasas constantes durante enero y febrero, el monto de diferencia por el riesgo cambiario se calcula así:

Concepto	Monto
IVA recaudado durante el bimestre en pesos aplicando la tasa de cada mes (enero y febrero)	662.530.000
IVA por pagar en la fecha de presentación en pesos	693.500.000
Diferencia en pesos	30.970.000
Diferencia en dólares (a la tasa de cambio de presentación)	8485

Al momento del pago, imaginando que este último se hace el día de la presentación, las cifras son las siguientes:

Concepto	Monto
IVA para pagar en dólares	190.000
IVA por pagar en la fecha de pago en pesos	693.500.000

- Facturación en pesos

Imaginando que se tuvo el mismo monto de ingresos en pesos durante enero y febrero, las cifras en pesos colombianos por mes y de manera consolidada son:

Mes	Monto facturado durante cada mes	IVA recaudado durante el mes en pesos
Enero	1.384.000.000	262.960.000
Febrero	2.103.000.000	399.570.000
Total	3.487.000.000	662.530.000

Bajo este escenario, cuando se presente la declaración en el mes de marzo se tiene que:

Mes de presentación de la declaración	Ingresos del bimestre durante el bimestre (COP)	Ingresos del bimestre convertidos a la tasa de cambio de la presentación (USD)	IVA por pagar en el bimestre considerando la tasa de cambio de la presentación (USD)
Marzo	3.487.000.000	955.342	181.515

No obstante, haciendo los cálculos del monto del IVA que debe pagarse haciendo la conversión de pesos a dólares, se tiene lo siguiente:

Concepto	Monto
IVA para pagar en dólares	181.515
IVA por pagar en la fecha de pago en pesos	662.530.000

Concepto	Monto
Equivalente del IVA en dólares a la tasa de cambio del mes respectivo	190.000
IVA por pagar en dólares	181.515
Diferencia	8.485

Como se puede evidenciar, en la alternativa de facturar en pesos y luego pagar en dólares se genera un ahorro fiscal de COP 30.970.000 o USD 8.485, básicamente porque la tasa de cambio en el día de la prestación y pago aumentó. No obstante, el efecto pudo haber sido al contrario si la tasa de cambio hubiese bajado en el día de vencimiento, con lo cual

este riesgo cambiario hay que tenerlo en cuenta y valorarlo en cada caso concreto, máxime cuando se permite tanto cobrar el IVA como pagarlo al fisco en dólares o pesos.

Por otro lado, en materia de territorialidad para establecer si el servicio se consume o no en Colombia por parte de un cliente local es si el medio de pago usado —ya sea tarjeta débito o crédito— fue emitido por parte de una entidad financiera colombiana. En esa línea, se debe exigir el pago por medios bancarios colombianos si:

- a) La dirección de protocolo de internet del dispositivo utilizado por el cliente lo ubique en Colombia; o
- b) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente lo ubique en el territorio nacional.

Para culminar este tema de la opción de registro hay que mencionar que este cobro de IVA solo aplica para aquellos clientes colombianos que sean no responsables de IVA, ya que si el prestador extranjero le presta servicios tanto a responsables como no responsables de IVA, los catalogados como responsables siguen estando obligados a aplicar el mecanismo revertido, frente a lo cual el beneficiario del servicio debe demostrarle al prestador su calidad de responsable de IVA mediante el respectivo RUT.

- *Opción 2: retención en la fuente del IVA*

La segunda alternativa para los prestadores de servicios desde el exterior corresponde a un mecanismo de retención en la fuente, donde es la entidad financiera emisora de la tarjeta débito o crédito por medio de la cual se hace el pago quien debe practicar una retención en la fuente equivalente al impuesto. Ahora bien, este mecanismo solo es aplicable para quienes presten los siguientes servicios:

- a. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- b. Servicios prestados por medio de las plataformas digitales.
- c. Suministro de servicios de publicidad *online*.
- d. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.
- e. Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.
- f. Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

De la forma en que se puede observar esta lista corresponde básicamente a servicios digitales, donde el licenciamiento de *software* se encuentre cubierto por el numeral e) antes descrito.

En ese caso, el prestador del servicio debe notificar a la autoridad fiscal su intención de acogerse a este mecanismo, para que esta última entidad lo agregue en una lista, la cual es requerida para que aplique este sistema.

- IVA en la compra de software local o extranjero

Históricamente, el IVA colombiano solo cobijaba la venta de activos tangibles. Sin embargo, con la modificación de la Ley 1819 de 2016 también causa IVA la venta o cesión de intangibles, pero únicamente asociados a la propiedad industrial.

Por ende, en materia de adquisición de *software* es claro que la venta de sus derechos de dominio no causa el impuesto por corresponder a un elemento del universo de los derechos de autor y no de la propiedad industrial.

Incluso en el hipotético caso de que la norma cubriera en general a todos los géneros de la propiedad intelectual, es posible que igualmente tampoco se genere IVA, teniendo en cuenta que este tributo no es aplicable en la venta de activos fijos (asumiendo que dicho *software* califique como activo fijo para el enajenante).

- Impuesto de Industria y Comercio (ICA)

Con el propósito de hacer una contextualización hay que poner de presente que el ICA es un tributo local colombiano que está en cabeza de los municipios y/o distritos. Su hecho generador es la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de un municipio colombiano y la base gravable general son los ingresos brutos.

- Licenciamiento de software

Licencias locales

Ya que se trata de una actividad comercial²⁴, los ingresos brutos derivados del licenciamiento de *software* local estarán sometidos a ICA, considerando la normatividad tributaria aplicable en ese lugar.

Licencias al exterior

Por regla general, los ingresos brutos obtenidos en la exportación de servicios no forman parte de la base gravable de ICA, siempre que se cumpla con los requisitos para la exportación de servicios en materia de IVA antes señalados.

Venta de los derechos de dominio de software

En este punto es preciso indicar que los ingresos generados con ocasión de la venta de activos fijos no generan ICA. Ahora bien, si se trata de soportes lógicos que sean inventarios para el contribuyente su venta sí tendrá ICA bajo el rótulo del desarrollo de una actividad comercial, donde el impuesto se deberá determinar de conformidad con la legislación aplicable en cada municipio.

24 Como fue confirmado por el Consejo de Estado de Colombia. Sentencia 24689 del 29 de julio de 2021 (C. P.: Milton Chaves).

Régimen SIMPLE

A partir del periodo gravable 2019, se creó el régimen de tributación SIMPLE, que es un sistema impositivo simplificado de naturaleza opcional que tiene la finalidad de hacer más sencillo el cumplimiento tributario y, de esta manera, lograr que más y más contribuyentes se formalicen, dada la gran informalidad tributaria que existe en el país.

Pueden aplicar ciertos contribuyentes (tanto personas naturales como jurídicas) cuando no hayan obtenido en el año anterior ingresos superiores a 80.000 UVT, con lo cual sería posible que una persona natural o sociedad dedicada al negocio del soporte lógico de computadora pueda pertenecer a este régimen.

Así las cosas, en resumen, el régimen SIMPLE abarca, principalmente y para lo que nos ocupa en este artículo, el impuesto de renta e ICA, donde el impuesto se determina tomando como base imponible los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el año gravable respectivo, en el que la tarifa depende de la actividad económica llevada a cabo, y para actividades relacionadas con *software* sería la siguiente:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE Consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0 UVT	6.000 UVT	5.9 %
6.000 UVT	15.000 UVT	7.3 %
15.000 UVT	30.000 UVT	12 %
30.000 UVT	80.000 UVT	14.5 %

Conclusiones

No se discute el hecho de que el *software* o soporte lógico de computadora se ha convertido realmente en una herramienta indispensable en tiempos modernos. Dicho esto, dentro del marco de un mundo globalizado y considerando las nuevas facilidades en materia de comunicación generadas por los avances tecnológicos es preciso indicar que es común que se adquiera el *software* o sus licencias por parte de personas de diferentes lugares del mundo, sin importar su ubicación geográfica.

Lo señalado tiene un impacto relevante para Colombia, dada su condición de país importador de capital y tecnología, ya que distintas personas de todos los segmentos económicos en el país adquieren o licencian soportes lógicos de computadora desde y hacia el exterior, donde naturalmente es muy importante el análisis impositivo del asunto.

De esta manera, desde la perspectiva colombiana en el impuesto de renta hay que resaltar la existencia de una renta exenta de cero impuesto por economía naranja durante un periodo de 7 años (que cubre el desarrollo de *software*), el derecho de amortizar los gastos por la ejecución de intangibles de soporte lógico de computadora, una deducción especial y un crédito simultáneo por inversiones en ciencia y tecnología y un régimen *simple* de tributación que establece tarifas nominales bajas sobre la base de los ingresos brutos del

período gravable (al cual podrían acceder desarrolladores o explotadores de *software* locales siempre que cumplan ciertos requisitos).

Frente a los asuntos de la tributación internacional hay que hacer mención de que los pagos hacia el exterior desde Colombia por motivos del licenciamiento de *software*, ya sea en territorio nacional o desde el exterior, tienen una tarifa de retención en la fuente del 20 % sobre el monto bruto (que se reduce en algunos al 10 % bajo las reglas de los CDI).

Por su parte, desde el punto de vista de la tributación indirecta, se resalta la existencia de un régimen de exportación de servicios en materia de licenciamiento de *software* desde Colombia con un régimen exento de IVA, y los regímenes para los prestadores de servicios desde el exterior hacia el país, quienes son responsables del cobro del impuesto. Asimismo, se establece que la prestación de servicios de *cloud computing* se encuentran expresamente excluida de IVA. Asimismo, que la cesión de los derechos de dominio de estos intangibles no está dentro del hecho generador del IVA.

Por último, respecto del asunto de la tributación local hay que indicar que los ingresos brutos por la explotación del *software* quedan afectos al ICA, a no ser que se trate de una exportación de servicios, la cual, por regla general, no se encuentra sometida a este impuesto, mientras que los ingresos por la venta de los activos no tendrán ICA si el *software* califica como activo fijo para el vendedor, ya que de lo contrario estarán gravados bajo el rótulo de una actividad comercial.

Referencias

- Cabrera Cabrera, O. (2017a). Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal* n.º 10. Universidad Externado de Colombia.
- Cabrera Cabrera, O. (2017b). El régimen de Entidades Controladas del Exterior -ECE- de la Ley 1819 de 2016. En *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 1819 de 2016*. Universidad Externado de Colombia.
- Cabrera Cabrera, O. (2018a). El descuento colombiano por impuestos pagados en el exterior: análisis teórico y práctico. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* n.º 78.
- Cabrera Cabrera, O. (2018b). El régimen de entidades controladas del exterior (ECE): la Ley 1819 de 2016 frente a la Acción 3 del Plan BEPS. En *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el Sistema Tributario Colombiano* Tomo II. Universidad Externado de Colombia.
- Cabrera Cabrera, O. (2020a). Análisis de las principales reservas en materia tributaria formuladas por Colombia en el acuerdo de adhesión a la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* n.º 81.

Cabrera Cabrera, O. (2020b). *Colombia's Holding Company Regime Offers Tax Exemptions*. Tax Notes International.

Cabrera Cabrera, O. (2021). Propuesta para la tributación del licenciamiento de software en convenio tributario de la ONU. *Revista Impuestos Legis*.

Consejo de Estado [C. E.], Sentencia 19527 del 28 de noviembre de 2013, C. P.: M. T. Briceño de Valencia.

Consejo de Estado [C. E.], Sentencia 24689 de 29 de julio de 2021, C. P.: M. Chaves.

Corte Suprema de Justicia [C. S. J.], Sala de Casación Civil, Sentencia de STC8585 del 24 de junio de 2016.

Código Civil de Colombia.

Decisión 351 de 1993 de la CAN.

Decreto 286 de 26 de febrero de 2020.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Oficio No 054648 del 18 de julio de 2007.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Resolución No 62 de 2014.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Resolución No 51 de 10 de octubre de 2018.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Concepto No 100208221-1352 de 23 de octubre de 2020.

Revista P&M. La industria del *software* en Colombia: más fuerte que nunca. <https://revista-pym.com.co/digital/la-industria-del-software-en-colombia-mas-fuerte-que-nunca>

Recibido el 1.º de agosto de 2022.

Aprobado por par 1 el 16 de agosto de 2022.

Aprobado por par 2 el 8 de junio de 2022.

Para citar este artículo: Cabrera Cabrera, O. S. (2023). Consideraciones fiscales de la tributación del *software* en Colombia: aspectos domésticos, internacionales y de los tratados tributarios. *Revista de Derecho Fiscal*, (22).