

**CONCEPTO 17318 DEL 5 DE JULIO DE 2019**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100034284 del 22/05/2019

<b>Tema</b>	Impuesto a las ventas
<b>Descriptor</b>	Licenciamiento de Software
<b>Fuentes formales</b>	Estatuto tributario artículo 476, Resolución 062 de 2014, CDI Colombia-Mexico DUR 1078 de 2015 arts. 2.2.16.1, 2.2.16.2:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Con lo anterior, se atenderán sus inquietudes

- 1- En relación con la Resolución 062 de 24 de febrero de 2014 "Por la cual se reglamenta y se establece la forma, contenido y términos para el Registro de los Contratos de Importación de Tecnología ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales." y en particular el parágrafo 1 del artículo 2, pregunta: Si los contratos que describe deben ser objeto de Registro en la Ventanilla Única de Comercio Exterior.

Menciona varios contratos como *-Licenciamiento de producto BPMS PROCESSOR Cored Base, con un proveedor de Software de México. - Renovación del soporte y mantenimiento del licenciamiento del producto*

KOFAX, Adquirir licenciamiento de IBM, y continúan las especificaciones de los productos.

Al respecto se considera.

La Resolución 000062 del 24 de febrero de 2014 señala en el artículo 1º:

(...) "**ARTÍCULO 1o. OBJETO.** Establecer el procedimiento para presentar, registrar y administrar los Contratos de Importación de Tecnología y expedir las certificaciones pertinentes a través del Servicio Informático Electrónico Registros, Autorizaciones y Certificaciones.

Por su parte el artículo 2 enumera las modalidades de contratos de Importación de Tecnología que deben ser objeto de registro:

**"ARTÍCULO 2o. ALCANCE.**

*Los Contratos de Importación de Tecnología que se registren ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, corresponden a los enmarcados en las siguientes modalidades:*

- a) *Contratos de licencia de tecnología;*
- b) *Contratos de licencia de marcas;*
- c) *Contratos de licencia de patentes;*
- d) *Contratos de asistencia técnica;*
- e) *Contratos de servicios técnicos;*
- f) *Contratos de ingeniería básica;*
- g) *Los demás contratos tecnológicos .*

**PARÁGRAFO 1o.** *Los contratos de licencia de distribución o de uso de soporte lógico (Software) y los contratos de licencia de la propiedad literaria, artística y científica no se deben presentar para registro, por tratarse de obras enmarcadas dentro del Derecho de Autor (Ley 23 de 1982).*

**PARÁGRAFO 2o.** *Los contratos de importación de tecnología, que contengan las cláusulas indicadas en los párrafos 1o y 2o del artículo 2 o del Decreto 259 de 1992, no serán objeto de registro."*

Conforme con la anterior disposición "Los contratos de licencia de distribución o de uso de soporte lógico (Software)" no son objeto de registro.

En este contexto, pareciera que los contratos enunciados en la consulta, que consisten en licenciamiento de soporte lógico Software para la entidad, se adecúan a los señalados en el párrafo 1 del artículo 2 de la

Resolución 062 de 2014.

Sin embargo dado que esta dependencia no puede constituirse en asesor de otras entidades públicas o particulares y adentrarse en el análisis del objeto de los contratos, corresponde a la Entidad determinar si las características propias de los contratos se adecúan a los lineamientos de la Resolución citada y en tal medida se encuentran exceptuados de registro.

- 2- De acuerdo con el Convenio para evitar la doble tributación suscrito entre los gobiernos de Colombia y México, la retención en la fuente por pagos al exterior al proveedor de Software que otorga el licenciamiento, se hará bajo el concepto de Regalías según el artículo 12 del citado Convenio, o del 33% según el estatuto tributario?

Para responder es necesario remitirnos al artículo 12 del mencionado Convenio incorporado a la legislación interna mediante la Ley 1568 de 2012 que contiene el tratamiento y la definición de los pagos que constituyen regalías:

## **“ARTÍCULO 12**

### **REGALÍAS.**

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden cometerse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estas regaifas pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término regalías empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se

considerarán dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.  
(...)"

Respecto de los derechos sobre los programas o aplicaciones constituyen una forma de propiedad intelectual y tratándose de la explotación del software - este despacho se ha pronunciado en anteriores oportunidades diferenciando la forma de aprovechamiento del mismo

De igual manera en cuanto a este tema y en el marco del artículo de Regalías contenido en los Convenios suscritos por Colombia, se pronunció en relación con el que se tiene con el Reino de España que incorpora idéntica regulación. Por ello se considera que lo allí expuesto resulta aplicable en el presente caso:

"(...) Cuando la transacción comercial se realice entre un residente colombiano y otro residente de un país con el que Colombia tenga suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación internacional, y considerando que la finalidad de estos Convenios es, entre otras, delimitar la potestad tributaria de los Estados contratantes, habrá de estarse a las disposiciones del mismo sin que sea viable la aplicación de la tasa impositiva prevista en legislación interna de los mencionados Estados. Tal es el caso del Convenio suscrito con el Reino de España, el cual fue aprobado mediante la Ley 1082 de 2006 y que actualmente se encuentra en aplicación.

En este sentido, es necesario remitirse al artículo 12 del mencionado Convenio que indica el tratamiento y la definición de los pagos que constituyen regalías.  
(....)

Como se observa, la norma en mención establece una potestad tributaria acumulativa con tributación tanto en el Estado de residencia del beneficiario del pago como en el Estado de la fuente de la renta no obstante para este último se establece una limitación del 10% del importe bruto de los cánones, lo que indica que en los casos de operaciones entre una sociedad colombiana y una residente en España en los dos Estados dichos pagos estarán gravados, pero en Colombia el gravamen no podrá ser superior al 10% del respectivo pago.

Ahora bien, como se ha manifestado en varias oportunidades los derechos sobre los programas o aplicaciones constituyen una forma de propiedad intelectual; y tratándose de la explotación del software (soporte lógico) esta se puede efectuar de 2 maneras, al respecto el Oficio No 054648 de 2007 manifestó:

*"La explotación del (software) soporte lógico, entendido éste como el aprovechamiento económico puede efectuarse:*

*a) A través de "la venta" de los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del software por b) Permitiendo su uso y goce a través de un contrato de licencia sin que se ceda por su titular los Derechos Patrimoniales sobre el intangible, en este último caso el beneficiario de la licencia no puede cederla a terceros, ni está autorizado para otorgar sublicencias. (Art 556 numeral 3o. C.Co.)..." se anexa para mayor ilustración.*

Así entonces, el carácter de los pagos percibidos en operaciones relativas a transferencias de aplicaciones informáticas -Computer software- depende de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa.

Tratándose de licenciamiento lo que se otorga es una autorización para el uso de una licencia, sin que el titular se desprenda de su derecho de propiedad, por lo tanto, de conformidad con el artículo 12 del Convenio en mención, el pago por dicho concepto es un canon o regalía.

En relación con los servicios de mantenimiento y dada la especificidad, pueden catalogarse como asistencia técnica o servicios técnicos dependiendo si hay o no, transmisión de conocimientos; independientemente de la denominación que se les otorgue, dentro del contexto del Convenio para evitar la Doble Tributación suscrito entre España y Colombia, dichos conceptos son considerados como regalías, razón por la cual en relación con los pagos que efectúa la empresa colombiana a la empresa española por los servicios de mantenimiento se debe dar aplicación al artículo 12.

Es decir que la empresa colombiana al efectuar los pagos por las licencias y por los servicios de mantenimiento, deberá efectuar una retención en la fuente a título de renta que no podrá ser superior al 10% del respectivo pago o abono.

De otra parte, si se trata de transferencia de la propiedad intelectual con todos sus derechos, no tendría aplicación el artículo 12 del Convenio, ya que la contraprestación no se refiere al uso, sino que se trata de la enajenación de la propiedad, por lo tanto, se podrá tratar como beneficio empresarial de conformidad con el artículo 7. Según esta disposición los beneficios que perciba un residente de un Estado contratante por la actividad empresarial realizada en otro Estado contratante estarán gravados en el estado de residencia, salvo que la actividad empresarial se realice mediante un establecimiento permanente en los términos del artículo 5 ibídem, caso en el cual se puede gravar en el otro Estado, pero solo respecto a las utilidades que sean imputables a dicho establecimiento.

En conclusión, si lo que se pactó entre la empresa española y la empresa

colombiana es sólo un licenciamiento tendría aplicación el artículo 12 del Convenio suscrito entre España y Colombia, pero si la explotación del software se realiza mediante la transferencia del derecho de propiedad y todos sus elementos, esta retribución no puede constituir una regalía y tales pagos pueden constituir rentas de actividades empresariales contempladas en el Artículo 7o. En tal contexto será menester determinar la existencia de Establecimiento Permanente en Colombia para establecer si el Estado que puede ejercer su potestad de imposición.(...)” **Concepto 095029 de 18 de noviembre de 2009.**

En consecuencia, ante la existencia del Convenio para evitar la doble imposición, se aplicará por concepto de pagos por el licenciamiento-uso-del software el artículo 12 y la retención en la fuente será del 10% del respectivo pago al residente en México.

3- ¿La adquisición del licenciamiento del Software BPMS para dos procesadores, causa el impuesto sobre las ventas o se encuentra excluido conforme el numeral 20 del artículo 476 del estatuto tributario?

El numeral 25 del artículo 476 del Estatuto Tributario, señala que se encuentran excluido del impuesto sobre las ventas la adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MINTIC, desarrolló lo correspondiente a la expresión de contenido digital mediante el Decreto 1412 de 2017 incorporado al Decreto Único Reglamentario del sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones Número 1078 de 2015.

Para que un contenido sea considerado como digital deberá cumplir las características señaladas en el artículo 2.2.16.1:

- 1.1. Su valor comercial no está determinado por los insumos empleados para su desarrollo.
- 1.2. Se puede copiar, transmitir o utilizar mediante redes de telecomunicación o herramientas TIC.
- 1.3. Obedece a productos de información provistos en formato digital como una secuencia de unos y ceros para ser leídos por un computador y dar instrucciones al mismo, tales como software de computadores, videos, películas, música, juegos, libros electrónicos y aplicaciones

Así mismo el artículo 2.2.16.2. contiene una lista enunciativa de los tipos

de software para desarrollo de contenido digital, el cual dada su extensión invitamos a consultar.

No obstante para este Despacho el adquirir el licenciamiento de productos -software- para atender necesidades de la Unidad de Gestión y Contribuciones Parafiscales UGPP no se enmarca dentro de los contenidos en el numeral 20 del artículo 476 del estatuto tributario ni en el Decreto Reglamentario a que se ha hecho referencia. -Esto, sin perjuicio del detenido análisis que corresponderá realizarán las partes contratantes sobre las especificaciones técnicas del contrato y del contenido licenciado-

Al no estar excluido, conforme con el artículo 420 del estatuto tributario se presentará el hecho generador del impuesto sobre las ventas. En el Oficio 025581 d 12 de septiembre de 2018 se analizó el tema del IVA en el licenciamiento de Software. Por contener la doctrina vigente se anexa para su ilustración.

En los anteriores términos se absuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN.  
Carrera 8a N° 6C -38 piso 4o. Edificio San Agustín.  
PBX 607 99 99 ext. 904101.  
Bogotá D.C.

Anexo: Oficio 025581/18 en dos(2) folios