

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 906995

100208221-1079

Bogotá, D.C. **15/07/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Ingresos de fuente nacional
Fuentes formales	Artículos 24 y 265 del Estatuto Tributario Decisión 486 Comunidad Andina de Naciones Oficio No. 060826 del 20 de junio de 2008 Oficio No. 1352 del 23 de octubre de 2020

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, solicita se respondan las inquietudes que a continuación se enuncian y se resuelven, no sin antes reiterar que no le corresponde a este Despacho pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica.

1. ¿La enajenación de intangibles formados en el exterior genera ingreso de fuente nacional?

Mediante Oficio No. 1352 del 23 de octubre de 2020 este Despacho indicó:

“(...) Para efectos de determinar si el pago en cuestión está sujeto a retención en la fuente por conceptos de pagos al exterior, debe verificarse si el ingreso que recibe la sociedad extranjera es de fuente nacional o no, pues en el evento en que lo sea, el mismo estará sometido al impuesto sobre la renta y, por consiguiente, a la mencionada retención. Respecto de su consulta, se sugiere la lectura de la doctrina de la Entidad sobre la materia, incluyendo el Oficio No. 060826 de 2008”.

Por su parte, el Oficio No. 060826 del 20 de junio de 2008, señaló:

“Por las razones precedentes igualmente se indicó, que cuando un extranjero sin residencia ni domicilio en el país percibe ingresos por permitir el uso en Colombia de un soporte lógico (software), a través de un contrato de licencia sin que se cedan por su titular los derechos patrimoniales sobre el intangible, se está aprovechando

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

económicamente (explotando) un derecho sobre un bien situado en Colombia; así las cosas, los ingresos que se perciban originados por tal forma de explotación económica son considerados de fuente nacional. (Art. 24 inc. lo. y numeral 7o. E.T.), y se encuentran gravados con los impuestos sobre la renta (...), impuestos que deberán ser retenidos en la fuente conforme a las bases, conceptos y tarifas previstas en los artículos 411 (...) del E.T.).

Es importante observar que el contrato de compraventa de un bien incorporal conlleva como requisito esencial la obligación para el vendedor de transmitir la propiedad sobre los Derechos Patrimoniales del intangible (Los morales son intransferibles), por lo tanto, si del contrato celebrado no surge tal obligación, éste deviene en otro contrato diferente (Licencia contractual por ejemplo), así las partes lo denominen "Venta". (Art. 1501 C.C), pues no por el hecho de denominarlo en forma diferente cambia su naturaleza, en cuanto hay elementos esenciales que los caracteriza. Siendo así, - se reitera - no por el hecho de denominar "Venta licencia" a la obligación de permitir la utilización de un software en razón de una remuneración varía su naturaleza, en cuanto esta forma de explotación conlleva en sí mismo, así no conste en forma escrita y se realice la entrega por intermediarios comerciantes o vía internet, la licencia de uso de esta clase de bienes, siempre y cuando, como es lógico, no corresponda al ejercicio del derecho de disposición por parte de su titular.

No debe olvidarse, que conforme se prevé en el artículo 54 de la Decisión 351 de la Comisión del acuerdo de Cartagena, ninguna autoridad ni persona natural o jurídica, podrá autorizar la utilización de un bien intangible o prestar su apoyo para su utilización, si el usuario no cuenta con la autorización expresa previa del titular del derecho o de su representante. Disposición que fundamenta aun más el criterio jurídico expuesto por parte de este Despacho, en el sentido de considerar, que el licenciamiento de software por parte de sociedades extranjeras sin domicilio en el país a usuarios en Colombia, ya sea directamente o a través de sociedades nacionales, constituyen rentas de fuente nacional. De la disposición precitada se desprende también, la prohibición para sociedades nacionales de autorizar la utilización (sic) un software o prestar su apoyo para su utilización, si el usuario no cuenta con la autorización expresa previa del titular del derecho o de su representante.

*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 y subrayado por fuera de texto).*

En ese orden de ideas y, sin perjuicio de los efectos fiscales que se pudiesen generar en cada caso particular (dependiendo de los términos, condiciones y circunstancias particulares de la operación), este Despacho se permite reiterar que, en términos generales, cuando se efectúa la venta de un intangible formado y ubicado exclusivamente en el exterior, entendida por esta cuando mediante un contrato de compraventa se transfieren efectivamente los derechos patrimoniales de dicho intangible, el ingreso obtenido por la sociedad extranjera vendedora del intangible no se considera de fuente nacional, en cuanto se trata de un activo formado, ubicado y explotado en el exterior al momento de su enajenación.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

2. ***Si el intangible es una marca registrada en el país ¿la cesión de la marca constituye un ingreso de fuente nacional para el extranjero vendedor de ese intangible?***

El artículo 24 del Estatuto Tributario establece los ingresos que se consideran de fuente nacional en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. *Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)*” (Subrayado y negrilla por fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, el artículo 265 del mismo Estatuto indica:

“ARTÍCULO 265. BIENES POSEIDOS EN EL PAIS. *Se entienden poseídos dentro del país:*

1. **Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país.** (...)” (Subraya y negrilla fuera de texto)

Al respecto, el artículo 665 del Código Civil establece la definición de derecho real en los siguientes términos:

“ARTICULO 665. DERECHO REAL. *Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona.*

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. De estos derechos nacen las acciones reales”.*

Ahora bien, en el caso particular de las marcas, la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones “ Régimen Común sobre Propiedad Industrial” indica:

“Artículo 134.- *A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.*

Artículo 154.- *El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente”.*

En ese orden de ideas se encuentra que, de conformidad con la Decisión 486 de la CAN, el registro de una marca otorga el derecho a su uso exclusivo, el cual constituye un derecho real y, al ser oponible, faculta a su titular a impedir ciertos actos de terceros.

Ahora bien, no obstante el registro de la marca otorga el derecho de uso exclusivo de dicha marca, no puede decirse que por el hecho de contar con el registro se da por defecto el uso

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

de esta. Esto, toda vez que el uso implica que su titular realice las acciones positivas que se indican en el artículo 166 de la Decisión 486 de la CAN:

“Artículo 166.- Se entenderá que una marca se encuentra en uso cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado bajo esa marca, en la cantidad y del modo que normalmente corresponde, teniendo en cuenta la naturaleza de los productos o servicios y las modalidades bajo las cuales se efectúa su comercialización en el mercado.

También se considerará usada una marca, cuando distinga exclusivamente productos que son exportados desde cualquiera de los Países Miembros, según lo establecido en el párrafo anterior. (...).”

Así, cuando el titular del registro de marca no utiliza la marca procede la acción de cancelación de marca en los términos establecidos en el artículo 165 de la mencionada Decisión:

“Artículo 165.- La oficina nacional competente cancelará el registro de una marca a solicitud de persona interesada, cuando sin motivo justificado la marca no se hubiese utilizado en al menos uno de los Países Miembros, por su titular, por un licenciatario o por otra persona autorizada para ello durante los tres años consecutivos precedentes a la fecha en que se inicie la acción de cancelación. La cancelación de un registro por falta de uso de la marca también podrá solicitarse como defensa en un procedimiento de oposición interpuestos con base en la marca no usada. (...).”

De esta forma, puede concluirse que, por regla general, el registro de una marca en Colombia constituye una presunción (aunque no absoluta) del uso de la misma en el territorio nacional y, por lo tanto, al ser un bien inmaterial poseído dentro del país, los ingresos obtenidos por su enajenación corresponderán a ingresos de fuente nacional.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Carrera 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Revisó: Julian López