

El tratamiento fiscal actual de la propiedad intelectual en Colombia bajo la ley doméstica y los convenios tributarios desde la perspectiva del impuesto sobre la renta y complementario

The current tax treatment of intellectual property in Colombia under domestic law and tax treaties from the income tax and capital gains tax standpoint.

O tratamento fiscal atual da propriedade intelectual na Colômbia sob a lei doméstica os convênios tributários, desde a perspectiva do imposto sobre a renda a complementar.

HÉCTOR ANDRÉS FALLA CUBILLOS¹

Para citar este artículo / To reference this article

Héctor Andrés Falla Cubillos. *El tratamiento fiscal actual de la propiedad intelectual en Colombia bajo la ley doméstica y los convenios tributarios desde la perspectiva del impuesto sobre la renta y complementario*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 43.

Recibido: 31 julio 2018

Aprobado: 28 noviembre 2018

Página inicial: 43

Página final: 86

Resumen

El presente artículo aborda el estado actual del tratamiento jurídico y tributario de la propiedad intelectual en Colombia bajo (I) la normatividad de la Comunidad Andina sobre la materia, (II) la ley doméstica colombiana, recién modificada por

1 Abogado de la Universidad del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, con Maestría Avanzada en Tributación Internacional de la Universidad de Leiden-International Tax Center (Países Bajos). Actualmente es Director del Área de Tributario de Araújo Ibarra. Correos electrónicos: hfalla@araujoibarra.com; hafallac@hotmail.com.

la Ley 1819 de 2016 y (III) los distintos convenios tributarios en vigor suscritos por el Estado colombiano con otros Estados.

Dentro de este contexto, se analizan (I) los tipos de activos intangibles comprendidos en la propiedad intelectual en Colombia; (II) los distintos tipos de ingresos que se originan por la enajenación y la explotación de los mencionados activos desde el punto de vista del derecho privado y tributario, considerando cuando (a) el beneficiario efectivo es residente fiscal colombiano o (b) el beneficiario efectivo es un residente fiscal de otro Estado, incluso bajo la aplicación de los diferentes convenios tributarios en cuestión; (III) el nuevo tratamiento patrimonial de los activos intangibles en materia del impuesto sobre la renta y complementario en Colombia; (IV) el tratamiento tributario respecto de los pagos en exceso de las regalías y (V) el alivio de la doble tributación para los residentes colombianos cuando obtienen regalías provenientes de un Estado con el cual Colombia mantiene en vigor un convenio tributario.

Palabras claves: activos intangibles, convenios tributarios, impuesto sobre la renta y complementario, no residente fiscal colombiano, propiedad intelectual (“PI”), residentes fiscales colombianos, sociedades y entidades nacionales, sociedades y entidades extranjeras.

Abstract

This article addresses the current legal and tax treatment of intellectual property in Colombia under (I) the rules of the Andean Community, (II) the Colombian domestic law, recently amended by Law 1819 of 2016 and (III) the Tax Treaties in force, entered into by the Colombian Republic.

Under this context, the Author analyses (I) the types of intangible assets comprised into the intellectual property law in Colombia, (II) the different items of income arising from the alienation and exploitation of said assets from the business law and tax law perspective, bearing in mind when the recipient is a Colombian tax resident or a tax resident in a third State, including the scenario where a Tax Treaty in force applies, (III) the new tax treatment of those assets from the income tax standpoint, (IV) the tax treatment relating to excessive royalty payments, and (V) the relief of double taxation for Colombian tax residents when the latter obtains royalties sourced from another State with which Colombia has a Tax Treaty in force.

Keywords: intangible assets, tax treaties, income tax and capital gains tax, intellectual property, Colombian tax residents, non-Colombian tax residents, Colombian corporations and Colombian entities, foreign corporations and foreign entities.

Resumo

O presente artigo aborda o estado atual do tratamento jurídico e tributário dispensado à propriedade intelectual na Colômbia sob (I) a normatividade da Comunidade Andina de Nações sobre a matéria, (II) a lei doméstica colombiana, conforme recém modificada pela Lei 1.819 de 2016 e (III) os distintos convênios tributários em vigor, subscritos pelo Estado colombiano com outros Estados.

Neste contexto, o Autor analisa (I) os tipos de ativos intangíveis compreendidos no conceito de propriedade intelectual na Colômbia, (II) os distintos tipos de ingressos originados pela alienação e exploração de mencionados ativos a partir do ponto de vista do Direito Privado Tributário, considerando quando (a) o beneficiário efetivo é residente fiscal colombiano ou (b) o beneficiário efetivo é um residente fiscal de outro Estado, inclusive sob a aplicação dos diferentes convênios tributários em questão, (III) o novo tratamento patrimonial dispensado aos mesmos no que diz respeito ao imposto sobre a renda e complementar na Colômbia, (IV) o tratamento tributário em relação ao pagamento em excesso de royalties e (V) a não incidência de dupla tributação para os residentes colombianos quando obtêm royalties provenientes de um Estado com o qual o Estado colombiano mantém em vigor um convênio tributário.

Palavras-chave: ativos intangíveis, acordos tributários, imposto de renda e imposto complementar colombiano não-residentes, propriedade intelectual (“IP”), residentes fiscais colombianos, empresas e entidades nacionais, empresas e entidades estrangeiras.

Sumario

Introducción. 1. Introducción a la propiedad intelectual en el derecho privado; 1.1. Las generalidades; 1.2. Las particularidades de la propiedad industrial; 1.3. Las particularidades de los derechos de autor; 1.4. La distinción entre la enajenación y el licenciamiento de PI en Colombia; 2. El tratamiento fiscal de la PI en Colombia bajo la ley doméstica; 2.1. Generalidades; 2.2. La calificación del ingreso según su beneficiario; 2.3. El régimen de entidades controladas en el exterior (“ECE”) en relación con la PI; 2.4. El costo fiscal de la creación y/o formación de la PI; 2.5. Deducciones y descuentos de la PI en cabeza de los contribuyentes en Colombia; 2.5.1. Las generalidades de la amortización fiscal (deducción) de la PI, exceptuando el *software* formado internamente; 2.5.2. Los términos de la amortización fiscal del intangible; 2.5.3. La amortización fiscal del *software* formado internamente; 2.5.4. Deducción y el descuento por donaciones e inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación; 3. El tratamiento fiscal de la

PI bajo los convenios tributarios en vigor suscritos (“CDI”) por Colombia; 3.1. El poder tributario de Colombia respecto de las regalías y las ganancias de capital, según los artículos 7º, 12 y 13; 3.1.1. El significado de “regalías” y “ganancias de capital”, bajo los CDI excluyendo la Decisión 578 de la CAN, y su interacción entre los artículos 7º, 12 y 13; 3.1.1.1. El significado de regalías, y su interacción con los artículos 7º y 13.5 de los CDI; 3.1.1.2. El significado de ganancias de capital, y su interacción con el artículo 12 de los CDI; 3.1.2. El significado de “beneficios de empresas”, “regalías” y “ganancias de capital”, bajo la Decisión 578 de la CAN, y su interacción entre los artículos 6º, 9º y 12; 3.1.2.1. El significado de las regalías; 3.1.2.2. El significado de ganancias de capital, y su interacción con los beneficios de empresas; 3.2. El alivio de la doble imposición bajo los CDI; 3.3. El pago excesivo de regalías entre partes económicamente vinculadas; 3.3.1. Los CDI excluyendo la Decisión 578 de la CAN; 3.3.2. Bajo la Decisión 578 de la CAN; 4. Conclusiones y sugerencias; Bibliografía.

Introducción

Actualmente, las estructuras de las empresas dependen en gran medida de los activos intangibles, particularmente de los relativos a la propiedad intelectual, los cuales contribuyen, de forma importante, en la creación de valor dentro de los procesos empresariales (por ejemplo, en los negocios digitalizados).²

Teniendo en cuenta lo anterior y considerando que la explotación de la propiedad intelectual ha creado diversas oportunidades para erosionar la base fiscal del impuesto sobre la renta y complementario colombiano, el Estado se ocupó en (I) introducir un nuevo tratamiento fiscal de los activos intangibles desde la perspectiva patrimonial, (II) modificar el tratamiento fiscal en cuanto a los ingresos originados por la explotación de dichos activos en cabeza de los residentes fiscales colombianos y los no residentes fiscales colombianos, y (III) adoptar una política fiscal en materia de convenios tributarios, consistente en permitir al Estado colombiano la posibilidad de conservar su potestad tributaria sobre los ingresos originados en (a) la explotación de la propiedad intelectual y (b) la enajenación de la misma bajo ciertos convenios tributarios.

Así las cosas, y para efectos de abordar los mencionados aspectos, es importante analizar el concepto de la propiedad intelectual desde la perspectiva del derecho privado y, de esta manera, interrelacionarlo con el régimen tributario colombiano, así como con la red de tratados existente en el país.

2 OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241946-en>

1. Introducción a la propiedad intelectual (PI) en el derecho privado

1.1. Las generalidades

En Colombia, la PI comprende la propiedad industrial y los derechos de autor, cuya regulación se concentra en la Decisiones 351 de 1993 y 486 de 2000 de la Comunidad Andina (“CAN”), la Ley 23 de 1982 y el Código de Comercio colombiano.

Dicho esto, la propiedad industrial se integra, principalmente, por: (I) las patentes, (II) los modelos de utilidad, (III) los diseños industriales, (IV) las marcas y (V) los secretos empresariales.

De otra parte, el régimen de derechos de autor protege todas las obras literarias, artísticas y científicas que puedan reproducirse o divulgarse por cualquier forma o medio conocido o por conocer, las cuales incluyen, entre otras: (I) las obras expresadas por escrito (libros, folletos y cualquier tipo de obra expresada mediante letras, signos o marcas), (II) las conferencias, (III) las composiciones musicales con letra o sin ellas, (IV) las obras dramáticas y dramático-musicales, (V) las obras coreográficas y las pantomimas, (VI) las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales expresadas por cualquier procedimiento, (VII) las obras de bellas artes, incluidos los dibujos, pinturas, esculturas, grabados y litografías, (VIII) las obras de arquitectura, (IX) las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía; (X) las obras de arte aplicado, (XI) las ilustraciones, mapas, croquis, planos, bosquejos, y las obras plásticas relativas a la geografía, la topografía, la arquitectura o las ciencias; (XII) los programas de ordenador (*software*)³ y (XIII) las antologías o compilaciones de obras diversas, y las bases de datos, que, por selección o disposición de las materias, constituyen creaciones personales.

1.2. Las particularidades de la propiedad industrial

El Estado colombiano concede protección sobre la propiedad industrial respecto de los siguientes activos, así:

3 El artículo 23 de la Decisión 351 de la CAN dispone que “[l]os programas de ordenador se protegen en los mismos términos que las obras literarias. Dicha protección se extiende tanto a los programas operativos como a los programas aplicativos, ya sea en forma de código fuente o código objeto. En estos casos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6° bis del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, referente a los derechos morales. Sin perjuicio de ello, los autores o titulares de los programas de ordenador podrán autorizar las modificaciones necesarias para la correcta utilización de los programas”. (Cursiva fuera del texto original)

- (I) Las patentes: el derecho a las patentes pertenece al inventor (persona natural o jurídica), el cual podrá ser transferido por acto entre vivos o sucesión.

Asimismo, el titular de una patente concedida o en trámite de concesión podrá otorgar licencia a uno o más terceros para la explotación de la invención respectiva⁴.

Los derechos a las patentes solo se reconocen para las invenciones⁵ que constituyan un producto o procedimiento en todos los campos de tecnología. Así, las invenciones patentables son aquellas que (a) sean nuevas⁶, (b) tengan un nivel inventivo⁷ y (c) sean susceptibles de aplicación industrial^{8 9}.

La patente tendrá un plazo de duración de 20 años a partir de la fecha de presentación de la respectiva solicitud en el país miembro de la CAN.

4 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 56 y 57. Septiembre 14 de 2000.

5 De acuerdo con el artículo 15 de la Decisión 486 de la CAN, no se consideran invenciones (I) los descubrimientos, las teorías científicas y los métodos matemáticos, (II) el todo o parte de seres vivos tal como se encuentran en la naturaleza, los procesos biológicos naturales, el material biológico existente en la naturaleza o aquel que pueda ser aislado, inclusive genoma o germoplasma de cualquier ser vivo natural, (III) las obras literarias y artísticas o cualquier otra protegida por el derecho de autor, (IV) los planes, reglas y métodos para el ejercicio de actividades intelectuales, juegos o actividades económico-comerciales, (V) los programas de ordenadores o el soporte lógico, como tales; y (V) las formas de presentar información.

6 De acuerdo con el artículo 16 de la Decisión 486 de la CAN, una invención se considerará nueva cuando no esté comprendida en el estado de la técnica; esto es, cuando no haya sido revelada al público por ningún medio antes de la radicación de la solicitud de patente ante la autoridad competente. Sin embargo, la normatividad colombiana otorga un período de gracia de 12 meses antes de la radicación de la solicitud o de la fecha de prioridad, dentro del cual la revelación pública del invento hecho por el inventor no impide su registro para efectos de su patentabilidad, siempre que se cumplan con los términos prescritos en el artículo 17 ibídem.

7 De acuerdo con el artículo 18 de la Decisión 486 de la CAN, se considerará que una invención cuenta con nivel inventivo cuando para una persona del oficio normalmente versada en la materia técnica correspondiente, esa invención no hubiese resultado obvia ni hubiese derivado de manera evidente del estado de la técnica.

8 De acuerdo con el artículo 19 de la Decisión 486 de la CAN, se considerará que una invención tiene aplicación industrial cuando su objeto pueda ser producido o utilizado en cualquier tipo de industria, entendiéndose por industria la referida a cualquier actividad productiva, incluidos los servicios.

9 De acuerdo con el artículo 20 de la Decisión 486 de la CAN, no serán patentables (I) las invenciones cuya explotación comercial en el territorio del País Miembro respectivo deba impedirse necesariamente para proteger el orden público o la moral, (II) las invenciones cuya explotación comercial en el País Miembro respectivo deba impedirse necesariamente para proteger la salud o la vida de las personas o de los animales, o para preservar los vegetales o el medio ambiente, (III) las plantas, los animales y los procedimientos esencialmente biológicos para la producción de plantas o animales que no sean procedimientos no biológicos o microbiológicos; y (IV) los métodos terapéuticos o quirúrgicos para el tratamiento humano o animal, así como los métodos de diagnóstico aplicados a los seres humanos o animales.

Cabe anotar que la patente le confiere a su titular el derecho a impedir a terceras personas que no cuenten con su consentimiento, usar, explotar, licenciar, ofrecer, vender el invento, entre otros¹⁰.

- (II) Los modelos de utilidad: el derecho de patente de modelo de utilidad se otorga sobre toda nueva forma, configuración o disposición de elementos, de algún artefacto, herramienta, instrumento, mecanismo u otro objeto o de alguna parte del mismo, que permita un mejor o diferente funcionamiento, utilización o fabricación del objeto que le incorpore o que le proporcione alguna utilidad o ventaja o efecto técnico que antes no tenía¹¹.

El derecho de patente de modelo de utilidad solo se reconocerá bajo las mismas condiciones descritas para las patentes¹².

La patente de modelo de utilidad tendrá un plazo de duración por un término de 10 años a partir de la fecha de presentación de la respectiva solicitud en el país miembro de la CAN¹³.

Al igual que las patentes, el derecho de patente de modelo de utilidad podrá ser transferido por acto entre vivos o sucesión. Asimismo, el titular de una patente concedida o en trámite de concesión podrá otorgar licencia a uno o más terceros para la explotación de la invención respectiva.

- (III) Los diseños industriales: el derecho al registro del diseño industrial le pertenece a la persona natural o jurídica, y podrá ser transferido por acto entre vivos o sucesión¹⁴. Del mismo modo, el derecho al registro del diseño industrial le permite al titular la posibilidad de otorgar licencia a uno o más terceros para su explotación¹⁵.

El mencionado derecho se concede sobre la apariencia particular de un producto que resulte de cualquier reunión de líneas o combinación de colores, o de cualquier forma externa bidimensional o tridimensional, línea, contorno, configuración, textura o material, sin que cambie el destino o

10 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 50 y 52. Septiembre 14 de 2000.

11 De acuerdo con el artículo 82 de la Decisión 486 de la CAN, no se consideran modelos de utilidad (I) las obras plásticas, (II) las de arquitectura, (III) los objetos que tuvieran técnicamente carácter estético. Asimismo, no podrán ser objeto de patente los procedimientos y las materias excluidas de la protección por la patente de invención.

12 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 85. Septiembre 14 de 2000.

13 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 84. Septiembre 14 de 2000.

14 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 114. Septiembre 14 de 2000.

15 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 133. Septiembre 14 de 2000.

finalidad de dicho producto¹⁶. Cabe señalar que solo serán registrables aquellos diseños que sean nuevos¹⁷.

El registro del diseño industrial tendrá una duración de 10 años contados desde la fecha de presentación de la solicitud en el país miembro. Dicho derecho le conferirá a su titular la posibilidad de “actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento fabrique, importe, ofrezca, introduzca en el comercio o utilice comercialmente productos que incorporen o reproduzcan el diseño industrial”, y “el derecho de actuar contra quien produzca o comercialice un producto cuyo diseño solo presente diferencias secundarias con respecto al diseño protegido o cuya apariencia sea igual a esta”¹⁸.

- (IV) Secretos empresariales: los secretos empresariales recaen sobre cualquier información no divulgada que una persona natural o jurídica posea legítimamente, que pueda emplearse en alguna actividad productiva, industrial o comercial, y además sea susceptible de transmitirse a un tercero, en la medida en que dicha información (a) sea secreta, en virtud a que, como conjunto o en la configuración y reunión precisa de sus componentes, no sea generalmente conocida ni fácilmente accesible por quienes se encuentran en los círculos que normalmente manejan la información respectiva, (b) tenga un valor comercial por ser secreta, y (c) haya sido objeto de medidas razonables tomadas por su legítimo poseedor para mantenerla secreta¹⁹.

De esta manera, la protección del secreto profesional perdurará mientras existan las condiciones previamente señaladas²⁰.

Asimismo, “[l]a información de un secreto empresarial podrá estar referida a la naturaleza, características o finalidades de los productos; a

16 De acuerdo con el artículo 116 de la Decisión 486 de la CAN, no serán registrables aquellos diseños industriales (I) cuya explotación comercial en el territorio del país miembro en el que se solicite deba impedirse necesariamente para proteger a la moral o al orden público, o (II) cuya apariencia estuviese dictada enteramente por consideraciones de orden técnico o por la realización de una función técnica, que no incorpore ningún aporte arbitrario del diseñador, o (III) que consista únicamente en una forma cuya reproducción exacta fuese necesariamente para permitir que el producto que incorpora el diseño sea montado mecánicamente o conectado con otro producto del cual forme parte. Esta última prohibición no se aplicará sobre productos en los cuales el diseño radique en una forma destinada a permitir el montaje o la conexión múltiple de los productos o su conexión dentro de un sistema modular.

17 Ver Supra nota 5.

18 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 128 y 129. Septiembre 14 de 2000.

19 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 260. Septiembre 14 de 2000.

20 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 263. Septiembre 14 de 2000.

los métodos o procesos de producción; o a los medios o formas de distribución o comercialización de productos o prestación de servicios”²¹.

Así, la persona que lícitamente tenga control de un secreto empresarial, estará protegida contra la divulgación, adquisición o uso de tal secreto de manera contraria a las prácticas leales de comercio por parte de terceros²².

Finalmente, quien posea legítimamente un secreto empresarial podrá transmitir o autorizar el uso en favor de un tercero, y este tendrá la obligación de no divulgar dicho secreto por ningún medio, salvo pacto en contrario entre las partes²³.

- (V) Las marcas: el derecho de marca podrá ser transferido por acto entre vivos o por vía sucesoria. Así, el titular de una marca registrada o en trámite podrá dar licencia a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva²⁴.

De otra parte, cabe señalar que una marca comprende cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios, dentro de los cuales se encuentran los signos susceptibles de representación gráfica, las palabras o combinación de palabras, las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas, escudos, los sonidos, los olores, las letras, los números, un color delimitado por una forma o una combinación de colores, la forma de los productos, sus envases o envolturas, y cualquier combinación de los signos o medios indicados previamente anotados^{25 26}.

Finalmente, el registro de una marca tendrá una duración de diez años contados a partir de la fecha de su concesión, la cual podrá renovarse por períodos sucesivos de diez años²⁷.

21 De acuerdo con el artículo 261 de la Decisión 486 de la CAN, no será considerada como secreto empresarial la relativa a aquella que deba ser divulgada por disposición legal, o que sea proporcionada a cualquier autoridad por una persona que la posea, o cuando la proporcione por efecto de obtener licencias, permisos, autorizaciones, registros o cualquier otro acto de autoridad.

22 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 262. Septiembre 14 de 2000.

23 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 264. Septiembre 14 de 2000.

24 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 161 y 162. Septiembre 14 de 2000.

25 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 134. Septiembre 14 de 2000.

26 De acuerdo con los artículos 135 y 136 de la Decisión 486 de la CAN, no podrán registrarse como marcas (I) los signos que, entre otras cosas, carezcan de distintividad y (II) aquellos signos cuyo uso en el comercio afecta indebidamente un derecho de tercero.

27 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 152. Septiembre 14 de 2000.

- (VI) Nombre comercial: el derecho sobre el nombre comercial protege cualquier signo que identifique una actividad económica, o una empresa, o un establecimiento mercantil. Cabe señalar que los nombres comerciales son independientes de las denominaciones o razones sociales de las personas jurídicas, aun cuando ambas puedan coexistir²⁸.

El derecho exclusivo sobre un nombre comercial se adquiere por su primer uso en el comercio y termina cuando cesa el uso del nombre o cesan las actividades de la empresa o del establecimiento que lo usa.

Finalmente, el titular o dueño del nombre comercial podrá (a) transferirlo en conjunto con la empresa o establecimiento con el cual se venía usando y/o (b) licenciarlo, de conformidad con la normatividad colombiana²⁹.

- (VII) Signo distintivo: “Se entiende por signo distintivo notoriamente conocido el que fuese reconocido como tal en cualquier País Miembro por el sector pertinente, independientemente de la manera o el medio por el cual se hubiese hecho conocido”³⁰.

De otra parte, el titular o dueño del signo distintivo podrá transferirlo y/o licenciarlo³¹.

1.3. Las particularidades de los derechos de autor

La protección del régimen de los derechos de autor confiere al “autor”³² dos tipos de derechos, a saber:

- (I) Los derechos económicos sobre los mencionados intangibles consistentes en autorizar o prohibir su reproducción, comunicación pública, distribución pública, la importación al territorio de cualquier país miembro de la CAN y/o la traducción, adaptación, arreglo u otra transformación de la obra.

De otra parte, cabe señalar que los derechos económicos son protegidos durante (a) la vida del autor, en caso de ser una persona natural, más 50 años después de su muerte contados a partir del primero de enero del año siguiente a dicho suceso o al de la realización o divulgación o publicación

28 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Art. 190. Septiembre 14 de 2000.

29 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 199. Septiembre 14 de 2000.

30 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 224. Septiembre 14 de 2000.

31 Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Arts. 236. Septiembre 14 de 2000.

32 El artículo 8 de la Decisión 351 de la CAN establece que “[s]e presume autor, salvo prueba en contrario, la persona cuyo nombre, seudónimo u otro signo que la identifique, aparezca indicado en la obra.” (Cursiva fuera del texto original).

de la obra, según proceda; o (b) 50 años contados a partir de la realización, divulgación o publicación de la obra, en caso de ser una persona jurídica³³.

Nótese que los derechos económicos pueden ser transmitidos por sucesión o transferidos –esto es, enajenados–, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación nacional aplicable³⁴. Adicionalmente, los propietarios de los derechos patrimoniales sobre las obras pueden conceder la autorización o licencias de uso sobre aquellas, las cuales “se entenderán limitadas a las formas de explotación y demás modalidades pactadas expresamente en el contrato respectivo”³⁵.

- (II) Los derechos morales son inalienables, inembargables, imprescriptibles e irrenunciables: le permiten al autor la posibilidad de (a) conservar la obra inédita o divulgarla, (b) reivindicar la paternidad de la obra en cualquier momento y (c) oponerse a toda deformación, mutilación o modificación que atente contra el decoro o la reputación del autor³⁶.

Adicionalmente, a la muerte del autor, los derechohabientes podrán ejercer los derechos morales por 50 años. Así, una vez extinguido el derecho patrimonial, el Estado o aquellas instituciones designadas para el efecto, asumirán la defensa de la paternidad del autor y la integridad de la obra³⁷.

1.4. La distinción entre la enajenación y el licenciamiento de PI en Colombia

El artículo 669 del Código Civil (CC) prevé que la propiedad es el derecho real sobre una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, sin violar la ley o derechos ajenos. Asimismo, el artículo 670 *ibidem* consagra que “[s]obre las cosas incorpóreas hay también una especie de propiedad. Así, el usufructuario tiene la propiedad de su derecho de usufructo”.

Lo anterior permite observar que la persona que reúna el derecho de uso, goce y disposición sobre un activo intangible, es ella de quien se predica la

33 Decisión 351 de la CAN. Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos. Art. 18. Diciembre 17 de 1993.

34 Decisión 351 de la CAN. Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos. Arts. 30 y 31. Diciembre 17 de 1993.

35 Decisión 351 de la CAN. Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos. Art. 31. Diciembre 17 de 1993.

36 Decisión 351 de la CAN. Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos. Art. 11. Diciembre 17 de 1993

37 *Ibidem*.

condición de propietario pleno sobre el mismo. Por lo anterior, dicha persona cuenta con el derecho de transferir su propiedad en favor de otra sea a título de compraventa o cesión o donación, lo cual se perfecciona bajo la tradición, esto es, la enajenación³⁸.

En ese orden de ideas, la propiedad plena (el derecho de uso, goce y disposición) de las patentes, los modelos de utilidad, los diseños industriales, los secretos empresariales (*know how*), las marcas, nombres comerciales, signos distintivos y los derechos económicos de los derechos de autor que sea transferida por su dueño o titular en favor de un tercero, constituye un acto de enajenación³⁹. Por el contrario, la transferencia del uso o del derecho a usar, o la concesión del uso o del derecho a usar, o el otorgamiento del licenciamiento de uso o del derecho a usar por parte del dueño o titular, constituye la explotación de los mencionados intangibles^{40 41}.

2. El tratamiento fiscal de la PI en Colombia bajo la ley doméstica

2.1. Generalidades

El artículo 24 del ET establece la cláusula general o la regla general consistente en que los ingresos de fuente colombiana gravados con el impuesto sobre la renta y complementario, comprenden, entre otros, aquellos originados en (I) la explotación de bienes inmateriales, (II) la prestación de servicios y (III) la enajenación de bienes inmateriales, en Colombia. Lo anterior, sin distinguir si los bienes inmateriales de los cuales se originan los ingresos gravados cuentan con protección legal o no, en los términos previamente expuestos.

Adicionalmente, el citado artículo 24 precisa que la cláusula general también comprende (I) “los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del *know how*, “sea que estos se suministren desde el exterior o en el país” y (II) “los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país”.

38 Código Civil Colombiano [CCC]. Ley 57 de 1887. Art.673. Abril 15 de 1887 (Colombia).

39 Ver Supra Note 4, 14, 23, 24, 29, 31 y 34.

40 Ver Supra Note 4, 14, 23, 24, 29, 31 y 35.

41 En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante los Oficios 60826 de 2008 y 54648 de 2007 y los Conceptos 3133 de 2002, 6327 de 2001 y 14751 de 1998.

Así pues, los referidos ingresos se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementario en cabeza de su beneficiario, en las condiciones previstas en la Ley atendiendo a su condición; esto es, si es persona natural residente fiscal colombiana o no, sociedad y entidad colombiana o extranjera, como se precisa a continuación⁴².

2.2. La calificación del ingreso según su beneficiario

Si bien el artículo 24 del ET consagra la regla general, según la cual los ingresos originados por la explotación y/o compraventa de la PI se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementario, su tratamiento fiscal dependerá de:

- (I) la condición del beneficiario de los ingresos; a saber, si es (a) una persona natural residente fiscal colombiana o no, o (b) una sociedad y entidad colombiana o no, y
- (II) si la transacción versa sobre (a) el licenciamiento o (b) la compraventa de la PI, en cuyo caso será relevante determinar si la PI se clasifica como inventario o activo fijo junto con su término de posesión⁴³.

En ese orden de ideas, y sin perjuicio de las particularidades de cada caso, cabe señalar que:

- (I) En el caso de las personas naturales que tengan la condición de residentes fiscales colombianos:

Salvo lo dispuesto en un convenio tributario, las personas de la presente categoría son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario respecto de sus ingresos de fuente colombiana y extranjera, y sus activos poseídos tanto en Colombia como en el exterior⁴⁴.

Así pues, en este evento, el impuesto sobre la renta de dichas personas se determina bajo el sistema de cédulas, en cuyo caso los ingresos gravados no podrán ser reconocidos simultáneamente en distintas cédulas, ni generarán doble beneficio⁴⁵. En ese sentido, el artículo 330 del ET consagra las siguientes cédulas: (1) rentas de trabajo, (2) pensiones, (3) rentas de capital, (4) rentas no laborales y (5) dividendos y participaciones,

42 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 9, 10, 12-1, 18, 20, 240, 241, 408, 410, 411 y 592.2. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

43 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 60 y 300. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

44 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 9, 12, 313 y 314. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

45 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 300. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

las cuales contienen sus propias reglas de depuración de la renta (rentas exentas, costos y gastos)^{46 47}.

Así, la obtención de ingresos por concepto de licenciamiento y explotación de la PI, deberá registrarse y declararse en la cédula de rentas de capital, puesto que dicha cédula se ocupa de los ingresos provenientes de regalías y explotación de intangibles⁴⁸, mientras que la utilidad obtenida por la venta de la PI calificada como activo fijo poseído por menos de dos años o como inventario⁴⁹, deberá registrarse y declararse en la cédula de rentas no laborales, dado que dicha cédula se ocupa de “todos los ingresos que no clasifiquen en ninguna de las otras cédulas y aquellos ingresos que no cumplan con la definición de compensación por servicios personales”.

46 Decreto 2250 de 2017. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y los Capítulos 1º y 7º del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte I de la Ley 1819 de 2016. 29 de diciembre de 2017. D.O.Nº50.461. Art. 1.2.1.20.2.: “1. Rentas de trabajo: Pertenecen a esta cédula las rentas de trabajo definidas en el artículo 103 del Estatuto Tributario, considerando las definiciones que se establecen en el artículo 1.2.1.20.3 de este Decreto.

2. “Rentas de pensiones: se incluyen en esta cédula los ingresos de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional, obtenidos de conformidad con la legislación colombiana”.

Aquellos ingresos obtenidos por los conceptos mencionados anteriormente y que correspondan a rentas de fuente extranjera, se reconocerán en esta cédula, pero no les será aplicable la limitación establecida en el numeral 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, de conformidad con el parágrafo 3 del artículo 206 del Estatuto tributario. Lo anterior, sin perjuicio de lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia.

3. Rentas de capital: corresponden a los ingresos provenientes de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.

4. Rentas no laborales: se incluyen en esta cédula todos los ingresos que no clasifiquen en ninguna de las otras cédulas y aquellos ingresos que no cumplan con la definición de compensación por servicios personales [...].

Se clasifican en esta cédula los ingresos obtenidos por la persona natural cuando no se cumpla con la definición de compensación por servicios personales, contenida en el artículo 1.2.1.20.3 de este Decreto [...].

5. “Dividendos y participaciones: corresponden a esta cédula los dividendos y participaciones recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras”.

47 Decreto 2250 de 2017. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y los Capítulos 1º y 7º del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte I de la Ley 1819 de 2016. Art. 1.2.1.20.4. 29 de diciembre de 2017. D.O.Nº50.461.

48 Ibídem.

49 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 300. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “[...] No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de dos años [...].

Parágrafo 2º No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años; no les serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo”.

De conformidad con lo expuesto y el artículo 241.2 del ET y sin perjuicio del sistema de renta presuntiva⁵⁰, la renta líquida es la base gravable del tributo determinada en las cédulas de ingresos de capital y no laborales, las cuales se (1) sumarán y (2) gravarán conjuntamente con el impuesto sobre la renta a una tarifa marginal que oscilará entre el 0% y el 35%.

Nótese que la utilidad de fuente colombiana experimentada por la venta de la PI calificada como activo fijo poseído por dos o más años, se encuentra gravada con el impuesto complementario del 10%⁵¹, independientemente de que la transferencia de dominio de la PI tenga lugar dentro o fuera del territorio colombiano.

(II) En el caso de las sociedades y entidades nacionales:

Salvo lo dispuesto en un convenio tributario, al igual que las personas naturales residentes fiscales colombianas, las sociedades y las entidades nacionales se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta y complementario, respecto de sus rentas de fuente colombiana y extranjera, y los activos poseídos tanto en Colombia como en el exterior⁵². No obstante, a diferencia de los residentes fiscales colombianos, el impuesto sobre la renta de las sociedades y entidades nacionales no se liquida bajo un sistema cedular.

En ese sentido, todos los ingresos devengados, incluyendo los relativos (1) al licenciamiento y explotación de PI y (2) a la venta de PI calificada como inventario o activo fijo poseído por menos de dos años, en un determinado

50 Decreto 2250 de 2017. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y los Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte 1 de la Ley 1819 de 2016. Art. 5°. 29 de diciembre de 2017. D.O.N°50.461. "Las personas naturales residentes contribuyentes del impuesto sobre la renta, determinarán la renta presuntiva de conformidad con lo establecido en los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario. La renta presuntiva obtenida se comparará contra la sumatoria de todas las rentas líquidas cedulares. En caso de que la renta presuntiva sea mayor, la adicionará como renta líquida gravable a la cédula de rentas no laborales. Del procedimiento aplicado anteriormente, se generará un exceso de renta presuntiva, que corresponde a la diferencia de la renta líquida cedular y la renta líquida determinada por el sistema de renta presuntivo. El exceso generado se compensará de conformidad con lo establecido en el artículo siguiente.

Parágrafo 1°. Las personas naturales no residentes obligadas a declarar, deberán calcular su renta presuntiva si a ello hubiere lugar, de conformidad con su patrimonio líquido poseído en el país en el año anterior, y compararlo con la renta líquida que obtenga de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario".

51 Cabe señalar que, en caso de que la PI haya sido objeto de amortización fiscal en Colombia, la utilidad experimentada con ocasión de su venta se imputará, en primer lugar, a la renta por recuperación de deducciones, en cuyo evento dicha renta estará gravada con el impuesto sobre la renta a las tarifas generales; y, en segundo lugar, el remanente —de resultar— se imputará a la utilidad gravada con el impuesto complementario de ganancias ocasionales a la tarifa del 10%, de conformidad con los artículos 90 y 195 del ET.

52 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 12, 20, 313 y 316. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

período gravable, estarán conjuntamente gravados con el impuesto sobre la renta, salvo que la ley disponga lo contrario (estos son, los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional o rentas exentas)⁵³.

Sin embargo, cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 26 del ET y sin perjuicio del sistema de renta presuntiva⁵⁴, la renta líquida gravable es la base gravable del impuesto sobre la renta para las sociedades y entidades nacionales, y corresponde al ingreso neto devengado en el respectivo periodo gravable⁵⁵.

Así las cosas, sobre la mencionada base gravable se liquidará el impuesto sobre la renta a la tarifa del 33 %^{56 57}. Adicionalmente, nótese que aquellas sociedades y entidades nacionales que hayan devengado una base gravable igual o superior a COP\$ 800.000.000 en el 2018, les será aplicable una sobretasa marginal del 4 %⁵⁸.

De este modo, la utilidad de fuente colombiana experimentada por la venta de la PI calificada como activo fijo poseído por dos o más años, se encuentra gravada con el impuesto complementario de ganancia ocasional del 10%⁵⁹, independientemente de que la transferencia de dominio de la PI tenga lugar dentro o fuera del territorio colombiano.

(III) Sobre las personas naturales sin residencia fiscal colombiana y las sociedades y entidades extranjeras:

53 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 28. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “Para los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable. [...]” (Cursiva fuera del texto original).

54 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 188 y 189. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

55 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 26. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no haya sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

56 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 240. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

57 Es importante señalar que existen excepciones a la tarifa general del 33%, tales como la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable para aquellas sociedades pertenecientes al régimen ZOMAC.

58 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 240 párrafo 2° transitorio. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

59 Cabe señalar que, en caso de que la PI haya sido objeto de amortización fiscal en Colombia, la utilidad experimentada con ocasión de su venta se imputará, en primer lugar, a la renta por recuperación de deducciones, en cuyo evento dicha renta estará gravada con el impuesto sobre la renta a las tarifas generales; y, en segundo lugar, el remanente –de resultar– se imputará a la utilidad gravada con el impuesto complementario de ganancias ocasionales a la tarifa del 10%, de conformidad con los artículos 90 y 195 del ET.

Salvo lo dispuesto en un convenio tributario, tanto las personas naturales sin residencia fiscal colombiana, como las sociedades y entidades extranjeras, solo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementario en Colombia respecto de sus rentas de fuente colombiana y activos poseídos en el país⁶⁰.

Adicionalmente, a diferencia de los residentes fiscales colombianos y las sociedades y entidades nacionales, la liquidación (base gravable y la tarifa) y el pago del impuesto sobre la renta de los no residentes fiscales colombianos y las sociedades y entidades extranjeras se determina y configura dependiendo de (1) si los ingresos se obtuvieron directamente, esto es, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente (“EP”) en Colombia, y, adicionalmente, dependiendo de la naturaleza del tipo de ingreso, o (2) si los ingresos se obtuvieron indirectamente, esto es, que sean atribuibles a una sucursal o EP en Colombia, a saber:

(a) Bajo el escenario según el cual los ingresos de fuente colombiana son obtenidos directamente por los no residentes fiscales colombianos y las sociedades y entidades extranjeras:

(1) En el caso de la explotación de películas cinematográficas en el país: el ingreso bruto de fuente colombiana obtenido estará gravado con el impuesto sobre la renta y, por consiguiente, sujeto al mecanismo de retención en la fuente del 15 %⁶¹.

Bajo el presente escenario, la práctica de la mencionada retención en la fuente eximiría al contribuyente de la obligación de presentar la declaración tributaria en Colombia, mediante la cual se declare el mencionado ingreso⁶².

(2) En el caso de la explotación de programas de computador en el país: el 80 % del ingreso bruto de fuente colombiana obtenido estará gravado con el impuesto sobre la renta y, por consiguiente, sujeto al mecanismo de retención en la fuente del 33 %⁶³, lo cual equivale a una tarifa de efectiva del 26.4 %.

60 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 12-1, 20, 313 y 316. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

61 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 410. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

62 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 592.2. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

63 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 411. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

Al igual que el caso anterior, la práctica de la retención en la fuente eximiría al contribuyente de la obligación de presentar la declaración tributaria en Colombia⁶⁴.

- (3) En los demás casos de explotación de toda especie de (i) propiedad industrial o del *know how* suministrada desde el exterior o en el país, y/o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica utilizada en el país: el 100 % del ingreso bruto de fuente colombiana estará gravado con el impuesto sobre la renta y, por consiguiente, sujeto al mecanismo de retención en la fuente del 15 %⁶⁵.

Al igual que los casos anteriores, la práctica de la retención en la fuente eximiría al contribuyente de la obligación de presentar la declaración tributaria en Colombia⁶⁶.

- (4) En el caso de la venta de PI calificada como activo fijo poseído por menos de dos años y/o inventario, siempre y cuando el traslado de dominio de la propiedad sobre la PI tenga lugar dentro del territorio colombiano⁶⁷: el 100 % del ingreso bruto de fuente colombiana estaría gravado con el impuesto sobre la renta y, por consiguiente, sujeto al mecanismo de retención en la fuente del 15 %⁶⁸.

A diferencia de los casos anteriores, en este evento, el contribuyente tendría la obligación de presentar la correspondiente declaración del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33 % más la sobretasa del 4 % en el 2018 en caso de ser aplicable⁶⁹, y en dicha declaración se debería indicar: (i) el ingreso obtenido por la venta de la PI, (ii) los costos y gastos incurridos en la venta, en los términos y condiciones previstos en el ET y (iii) la retención en la fuente practicada con el pago o abono en cuenta.

64 Ver Supra Note 62.

65 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 408. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

66 Ver Supra Note 62.

67 En caso contrario, es decir, que el traslado de dominio de la compraventa tenga lugar por fuera del territorio colombiano, la aludida utilidad no estaría gravada con el impuesto complementario de ganancias ocasionales en Colombia.

68 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 406 y 415. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

69 Ver Supra Note 56 y 57.

Lo expuesto es igualmente aplicable en el caso de la causación del impuesto complementario de ganancias ocasionales con ocasión de la venta de PI calificada como activo fijo poseído por dos años o más. Cabe advertir, sin embargo, que, en este escenario, la tarifa del tributo (sobre la utilidad) y del mecanismo de retención en la fuente corresponde al 10% (sobre el ingreso bruto)⁷⁰.

- (b) Bajo el escenario según el cual los ingresos son obtenidos indirectamente por los no residentes fiscales colombianos y las sociedades y entidades extranjeras, esto es, a través de sucursales y EP en Colombia:

Salvo lo dispuesto en un convenio tributario, las sucursales y EP de las sociedades extranjeras son contribuyentes obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, en la cual solo se registran los ingresos gravados de fuente local colombiana y sus costos, además de gastos atribuibles y activos poseídos en el país.

No obstante, el impuesto sobre la renta y complementario se causará en los mismos términos y condiciones descritos para las sociedades y entidades nacionales, sin perjuicio de las particularidades para el efecto como, por ejemplo, la elaboración del estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales para las sucursales y los EP⁷¹.

2.3. El régimen de entidades controladas en el exterior (ECE) en relación con la PI

Mediante la Ley 1819 de 2016, Colombia adoptó el régimen de ECE con el propósito de impedir el diferimiento y gravar con el impuesto sobre la renta y complementario a los residentes fiscales y las sociedades y entidades nacionales colombianas respecto de las rentas pasivas devengadas por parte de aquellos vehículos extranjeros (sociedades, entidades, fundaciones, *trust*, entre otros) que sean controlados por dichos contribuyentes colombianos, en las condiciones que adelante se explican. Lo anterior, para efectos de combatir el diferimiento del

70 Ver Supra Note 59.

71 Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Art. 1.2.1.14.2. 11 de octubre de 2016. D.O.N°50.023.

impuesto sobre la renta y complementario, en cabeza de dichos contribuyentes colombianos por la falta de distribución de las utilidades originadas en la obtención de ingresos pasivos por parte de los mencionados vehículos extranjeros, debido al control que los primeros ejercen sobre los últimos⁷².

En este contexto, el residente fiscal colombiano que tenga una participación en el capital y/o en los resultados de una entidad controlada del exterior (la ECE)⁷³ que cumpla con alguna de las siguientes características y en los siguientes términos, tendrá que declarar como propia la renta pasiva (ingresos pasivos menos los costos y gastos, de acuerdo con los artículos 58, 59, 104, 105 y 106 del ET, junto con los impuestos acreditables), que haya experimentado la ECE⁷⁴, en proporción a su participación, así:

- (I) Que el residente fiscal colombiano posea una participación igual o superior al 10% en el capital y/o resultados en una sociedad extranjera controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de los numerales i., ii., iv. y v del Literal b) del numeral 1° del artículo 260-1 del ET⁷⁵.
- (II) Que el residente fiscal colombiano posea una participación igual o superior al 10% en el capital y/o resultados en una sociedad vinculada económicamente en los términos de cualquiera de los literales del numeral 5 del artículo 260-1 del ET⁷⁶.
- (III) Que el residente fiscal colombiano posea una participación en el capital y/o resultados en una sociedad extranjera domiciliada, constituida o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del ET⁷⁷. Lo anterior, del porcentaje de participación en el capital y/o resultados de dicha sociedad extranjera.

Ahora bien, en cuanto a la PI, se consideran como ingresos pasivos (I) “los ingresos derivados de la cesión del uso, goce, o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, *software*, propiedad intelectual e

72 Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione et al. *Fundamentals of International Tax Planning*. Pág. 212. Ed., IBFD Publications BV. (2007).

73 De acuerdo con el párrafo 1° del artículo 882 del ET, “[l]as ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, *trust*, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no”.

74 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Arts. 883, 889 y 892. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

75 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 882. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

76 *Ibidem*.

77 *Ibidem*.

industrial y otras similares”, y (II) “los ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas”, independientemente de que la ECE tenga como actividad principal u operación activa la explotación y/o venta de activos intangibles⁷⁸.

De otra parte, nótese que “la determinación de las rentas pasivas sujetas al Régimen ECE se debe realizar de manera individual y/o separada frente a cada ECE, imputando a los ingresos pasivos, los costos y deducciones atribuibles a estos ingresos, de forma independiente por cada una de las ECE. Lo anterior, indistintamente de que coincida la naturaleza del ingreso pasivo realizado por las diferentes ECE⁷⁹; y, de esta manera, en el caso específico de las personas naturales, las rentas pasivas tendrán que ser declaradas en la correspondiente cédula atendiendo el origen de la renta⁸⁰.

2.4. El costo fiscal de la creación y/o formación de la PI

La Ley 1819 de 2016 –reforma tributaria de ese año–, que modificó los artículos 74 y 74-1 del ET, estableció un nuevo tratamiento fiscal de los intangibles, dentro de los cuales se encuentran los activos asociados a la PI, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario.

Como resultado de lo anterior, el artículo 74, en concordancia con el artículo 74-1 del ET, (I) estableció una clasificación de los intangibles y (II) con fundamento en la misma, determinó si las erogaciones realizadas para su adquisición y/o formación podrían ser o no capitalizadas para propósitos del mencionado impuesto, a saber:

- (I) Las erogaciones incurridas para la adquisición y/o formación de intangibles que no podrán ser reconocidas fiscalmente en los siguientes casos:
 - (a) Los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios⁸¹.

78 Concepto General Unificado Régimen de Entidades Controladas del Exterior “ECE” No. 0386 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Abril 4 de 2018.

79 *Ibidem*.

80 Decreto 2250 de 2017. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y los Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte I de la Ley 1819 de 2016. 29 de diciembre de 2017. D.O.N°50.461. Art. 1.2.1.20.8.

81 De acuerdo con el artículo 74.2 del ET, los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios se originan dentro del marco de una combinación de negocios, entendida como una transacción u otro suceso en el que el contribuyente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad. De esta manera, la plusvalía originada entre la diferencia

Lo anterior, con excepción de aquellos activos intangibles – incluyendo los activos formados– enajenados dentro de (a) procesos de fusión y/o escisión gravados de que tratan los artículos 319-4 y 319-6 del ET en concordancia con el artículo 319-7 *ibidem*, excluyendo de esta regla a la plusvalía generada (esta es, la diferencia generada entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados)⁸²; (b) adquisiciones de establecimientos de comercio; y (c) la realización de aportes en especie gravados con el impuesto sobre la renta y complementario según los artículos 319-1 y 319-2 del *ibidem*. Así, en el caso de:

- (1) La transferencia de aquellos activos intangibles que no tengan el carácter de activos formados, las erogaciones incurridas para su adquisición se reconocerán como costo fiscal para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, atendiendo lo previsto en los artículos 74 y 74.1. del ET.
- (2) La transferencia de aquellos activos intangibles formados, con salvedad de aquellos de que trata el artículo 74-1.3 del ET⁸³, en los casos de (1) fusiones y escisiones gravadas y (2) la adquisición de establecimientos de comercio, “el costo fiscal (de dichos activos intangibles) para el adquirente, será el valor atribuido a dichos intangibles en el marco del respectivo contrato o acuerdo con base en estudios técnicos”⁸⁴.

Ahora bien, en el caso de la transferencia de *software* en calidad de activo intangible formado según las definiciones del citado artículo 74.2.d) del ET en concordancia con el artículo 74-1.3 del *ibidem*, “el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación,

positiva entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados en el caso de una fusión y escisión gravada y la adquisición de establecimientos de comercio.

82 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 319-7. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “Las fusiones y escisiones, ya sean adquisitivas o reorganizativas, que no cumplan con las condiciones y requisitos consagrados en los artículos anteriores, constituyen enajenación para efectos tributarios y están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las disposiciones aplicables en materia de enajenación de activos fijos consagradas en este Estatuto”.

83 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 74-1.3. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “De los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos. Se encuentran dentro de este concepto los activos desarrollados en la elaboración de *software* para su uso, venta o derechos de explotación. El régimen aquí previsto no será aplicable para aquellos proyectos de investigación, desarrollo e innovación que opten por lo previsto en el artículo 158-1 y 256 del Estatuto Tributario”.

84 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 74.2.d). Marzo 30 de 1989 (Colombia).

desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos”, siempre que cumplan con las definiciones aplicadas para efectos del artículo 256 del ET⁸⁵.

- (b) Los activos intangibles formados internamente, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, marcas, *goodwill*, derechos de autor y patentes de invención, con excepción de:
 - (i) Aquellos intangibles formados internamente previstos en otras categorías de intangibles establecidas en los artículos 74, según se expone a continuación, y 74-1 del ET, según lo arriba expuesto (el caso del *software*).
 - (ii) Las personas no obligadas a llevar contabilidad, en cuyo caso el costo fiscal se presume constituido por el 30% del valor de la enajenación, de acuerdo con el artículo 75 del ET.
- (II) Las erogaciones incurridas para la adquisición y/o formación de intangibles que podrán ser capitalizados en los siguientes casos:
 - (a) Las excepciones arriba descritas.
 - (b) Los activos intangibles adquiridos separadamente⁸⁶.
 - (c) Las acciones, cuotas o partes de interés social por su costo de adquisición.
 - (d) Los activos intangibles por subvenciones del Estado.
 - (e) Los activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo.

Lo expuesto permite observar que, en cuanto a los activos relativos a la PI, las erogaciones incurridas para su adquisición y/o formación solamente se reconocen cuando se trate de: (I) activos intangibles adquiridos separadamente, (II)

85 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 256. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “[...] Los proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, previstos en el presente artículo incluyen, además, la vinculación de nuevo personal calificado y acreditado de nivel de formación técnica profesional, tecnológica, profesional, maestría o doctorado a centros o grupos de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, según los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e innovación [...]”.

86 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 74.1. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “Son aquellos activos intangibles por los cuales el contribuyente paga por su adquisición. El costo de los activos intangibles adquiridos separadamente corresponde al precio de adquisición o puesta en marcha del activo para su uso previsto. Cuando se enajene un activo intangible adquirido separadamente, el costo del mismo será el determinado en el inciso anterior menos la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales”.

las excepciones expuestas en materia de los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios, (III) los activos formados internamente en el caso de las personas naturales que no se encuentren obligadas a llevar contabilidad; y (IV) el *software* formado internamente, siempre y cuando se cumpla con las definiciones de investigación, desarrollo e innovación aplicadas para efectos del artículo 256 del ET.

2.5. Deducciones y descuentos de la PI en cabeza de los contribuyentes en Colombia

2.5.1. *Las generalidades de la amortización fiscal (deducción) de la PI, exceptuando el software formado internamente*

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado 2.4. del presente artículo, de conformidad con el artículo 143 del ET, el costo fiscal de la PI que tenga la calidad de (I) activos adquiridos separadamente, y (II) activos adquiridos como parte de una combinación de negocios según las excepciones expuestas previamente, podrá ser amortizable, siempre que el activo intangible (I) tenga una vida útil definida, (II) se pueda identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable y (III) su adquisición haya generado un ingreso gravado en Colombia en cabeza del enajenante a precios de mercado, o cuando la enajenación se realice con un tercero independiente del exterior.

Cabe advertir, sin embargo, que el parágrafo 2° del artículo 143 del ET prescribe que no será amortizable el costo fiscal de la PI que haya sido adquirida entre partes relacionadas o vinculadas dentro del territorio aduanero nacional, zonas francas y las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia de que trata los artículos 260-1 y 260-2 del ET.

No obstante, el artículo 260-8 del ET consagra expresamente que la prohibición relativa a la amortización fiscal en los casos señalados no tendrá aplicación sobre aquellos contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia determinados, bajo los artículos 260-1 y 260-2 del ET, siempre y cuando se demuestre que “la operación cumple el principio de plena competencia”.

Lo expuesto permite concluir que el costo fiscal de la PI es amortizable fiscalmente, cuando el intangible (a) tenga vida útil, (b) se pueda identificar y medir con fiabilidad contable, y (c) el activo intangible haya sido transferido:

- (1) Entre residentes fiscales colombianos y/o sociedades y entidades nacionales que no tengan la calidad de partes relacionadas, y dicha transferencia haya dado lugar a un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado.
- (2) Entre (i) residentes fiscales colombianos o sociedades y entidades nacionales y (ii) un tercero independiente del exterior.
- (3) Bajo un aporte en especie no gravado con el impuesto sobre la renta, según el artículo 319 del ET, y/o un proceso de fusión y/o escisión adquisitiva⁸⁷ y/o re-organizativa⁸⁸ no gravada con el anotado impuesto, según los artículos 319-4 y 319-6 del ET, por cuanto dichas operaciones no dieron lugar a una enajenación del activo en cuestión entre las partes intervinientes desde el punto de vista tributario.
- (4) Entre (i) residentes fiscales colombianos y/o sociedades nacionales y (ii) no residentes fiscales colombianos y/o sociedades y entidades extranjeras, que sean partes relacionadas o vinculados económicos sujetos al régimen de precios de transferencia de que trata los artículos 260-1 y 260-2 del ET, que demuestren que la operación cumple con el principio de plena competencia del régimen de precios de transferencia.

El caso anterior también comprende:

- (i) El aporte en especie gravado con el impuesto sobre la renta, según el artículo 319-1 del ET, y/o un proceso de fusión y/o escisión reorganizativa gravada con el anotado impuesto, según los artículos 319-6 y 319-7 del ET, que involucre como enajenante del intangible a una sociedad y/o entidad extranjera.
- (ii) La transferencia de PI entre personas domiciliadas o ubicadas en zona franca con personas vinculadas domiciliadas o ubicadas en el

87 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 319-3. Marzo 30 de 1989 (Colombia). "Se entiende por tales, aquellas fusiones en las cuales las entidades participantes en la fusión no son vinculadas entre sí, y aquellas escisiones en las cuales la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la escisión, no son vinculadas entre sí. Para efectos de la determinación de la existencia o no de vinculación, se acudirá a los criterios establecidos en el artículo 260-1 de este Estatuto".

88 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 319-5. Marzo 30 de 1989 (Colombia). "Se entiende por tales, aquellas fusiones en las cuales las entidades participantes en la fusión estén vinculadas entre sí y aquellas escisiones en las cuales la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la escisión, estén vinculadas entre sí. También tendrán el carácter de fusiones reorganizativas aquellas fusiones por absorción entre una sociedad matriz y sus subordinadas. Así mismo, tendrán el carácter de reorganizativas las escisiones por creación, siempre que el patrimonio de las sociedades beneficiarias creadas en virtud de la escisión esté constituido exclusivamente por el patrimonio escindido existente al momento de la escisión. Para efectos de la determinación de la existencia o no de vinculación, se acudirá a los criterios establecidos en el artículo 260-1 de este Estatuto".

territorio aduanero nacional, siempre y cuando dicha transferencia haya dado lugar a un ingreso gravado en Colombia.

No obstante, la Administración Tributaria, mediante el Oficio No. 18893 del 2018, manifestó, con fundamento exclusivamente en el párrafo 2º del artículo 143 del ET, que “si la adquisición del establecimiento de comercio es realizada entre partes relacionadas, vinculados dentro del Territorio Aduanero Nacional y zonas francas, los intangibles adquiridos con ocasión de la adquisición de dicho establecimiento de comercio, no serán susceptibles de amortización”; sin embargo, en este estudio se disiente de la posición administrativa, por cuanto el artículo 260-8 *ibídem* elimina dicha limitación expresamente, en los siguientes términos: “[I]o dispuesto en [...], el párrafo 2º del artículo 143, [...] no se aplicará a los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen de precios de transferencia determinado en los artículos 260-1, 260-2 y 260-7 del Estatuto Tributario y demuestren que la operación cumple con el principio de plena competencia”.

- (5) El aporte en especie gravado con el impuesto sobre la renta, según el artículo 319-1 del ET, y/o un proceso de fusión y/o escisión reorganizativa gravada con el anotado impuesto, según los artículos 319-6 y 319-7 del ET, que involucre una sociedad o entidad nacional, en calidad de adquiriente, y una sociedad o entidad extranjera, en calidad de enajenante del intangible.

Por el contrario, el costo fiscal de la PI no será amortizable fiscalmente, cuando el activo intangible haya sido enajenado bajo (a) un aporte en especie gravado con el impuesto sobre la renta y/o (b) un proceso de fusión y/o escisión reorganizativa gravado con dicho impuesto, y/o (c) una compraventa gravada, cuando en los tres eventos solo intervienen residentes fiscales colombianos y/o sociedades y entidades nacionales que sean partes relacionadas o vinculadas económicamente, exceptuando el caso de la operación celebrada entre un contribuyente ubicado o domiciliado en zona franca y un vinculado económico domiciliado o ubicado en el territorio aduanero nacional en donde se demuestre que dicha operación cumple con el principio de plena competencia del régimen de precios de transferencia.

2.5.2. Los términos de la amortización fiscal del intangible

Una vez definido que el costo fiscal de la PI es amortizable fiscalmente, dicha amortización tendrá que ejecutarse, así:

- (a) La base de amortización fiscal será el costo fiscal de la PI determinado bajo el artículo 74 *ibidem*, según lo expuesto en el ítem 2.2. del presente escrito.
- (b) El método de amortización fiscal será determinado bajo la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no exceda el 20% del costo fiscal arriba establecido.

Asimismo, la citada norma dispone que cuando la PI haya sido adquirida mediante contrato y aquel fije un plazo, la amortización fiscal se hará en línea recta, en iguales proporciones, por el tiempo del mismo. Así, en todo caso, la alícuota anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal del intangible.

- (c) El rubro de amortización fiscal que no sea deducible por exceder el anotado límite del 20% en el período fiscal correspondiente, generará una diferencia que será deducible en los períodos siguientes al término de la vida útil de la PI, sin exceder el 20% del costo fiscal de dicho activo por período gravable.
- (d) Cuando la sociedad o entidad se liquide, el costo fiscal de la PI pendiente de amortización será deducible.

2.5.3. La amortización fiscal del software formado internamente

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado 2.3.1., el artículo 142.3 del ET prevé que las inversiones realizadas en el desarrollo de *software* podrán ser deducidas, así:

- (I) Cuando el *software* sea vendido, las mencionadas inversiones serán restadas como costo fiscal de los ingresos netos o deducidos de la renta bruta, según sea el caso de acuerdo con el artículo 26 del ET. Lo anterior, tendrá lugar al momento de su enajenación.
- (II) Cuando el *software* sea destinado para uso interno o explotación –es decir, para su licenciamiento o explotación–, las mencionadas inversiones se amortizarán fiscalmente (a) a partir de la finalización del proyecto de investigación, desarrollo e innovación, sea exitoso o no, y (b) en iguales proporciones durante el tiempo en que se espera obtener rentas. Lo anterior, sin que en ningún evento, el monto de la amortización fiscal exceda una alícuota anual del 20 % en razón a su costo fiscal.

Ahora bien, los gastos no deducibles en razón a que exceden la anotada alícuota, generarán una diferencia que será deducible en los períodos fiscales subsiguientes, sin que esta última deducción exceda el 20 % del costo fiscal del activo por período gravable.

Así las cosas, cabe señalar que el tratamiento fiscal descrito respecto de las inversiones realizadas en el desarrollo del *software* se mantendrá incluso en aquellos eventos en donde el contribuyente que haya ejecutado dichas inversiones (I) aporte en especie el *software* en cuestión en favor de una sociedad o entidad nacional, en cumplimiento de lo prescrito en el artículo 319 del ET, esto es, para que el aporte en especie no dé lugar a una enajenación de activos gravada con el impuesto sobre la renta y complementario; y/o (II) haya sido objeto de un proceso de reorganización empresarial de fusión y/o escisión (adquisitiva o re-organizativa) no gravada, en cumplimiento de lo prescrito en los artículos 319-4 y 319-6 del ET; es decir, para que la transferencia del *software* no dé cabida a una enajenación de activos gravada con el impuesto sobre la renta y complementario⁸⁹.

2.5.4. Deducción y el descuento por donaciones e inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación

Los artículos 158-1 y 256 del ET consagran que las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación serán (I) deducibles y (II) descontables en un 25 % en el período gravable que se realicen, siempre que se cumpla con los criterios y las condiciones señaladas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social (“CONPES”), mediante actualización del documento CONPES 3834 de 2015.

No obstante, aquellos contribuyentes que empleen la mencionada deducción respecto de las mencionadas inversiones, estas últimas no podrán ser capitalizadas ni registradas nuevamente como costo fiscal ni como deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario⁹⁰.

89 Oficio 3038 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Febrero 5 de 2015.

90 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 158-1 párrafo 2°. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

3. El tratamiento fiscal de la PI bajo los convenios tributarios en vigor suscritos (CDI) por Colombia

3.1. El poder tributario de Colombia respecto de las regalías y las ganancias de capital, según los artículos 7º, 12 y 13

3.1.1. El significado de “regalías” y “ganancias de capital”, bajo los CDI, excluyendo la Decisión 578 de la CAN, y su interacción entre los artículos 7º, 12 y 13

Colombia cuenta con una limitada red de CDI^{91 92} que incluye entre sus propósitos la eliminación de la doble imposición (jurídica, principalmente) en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio, los cuales cubren el concepto de “regalías”, “ganancias de capital” e ingresos ordinarios y extraordinarios –“beneficios empresariales” – dentro de las reglas de distribución del ingreso entre los Estados parte.

Así pues, dentro del contexto de los CDI, (I) los beneficios empresariales – ingresos ordinarios y extraordinarios (venta de inventarios) de fuente colombiana y (II) las ganancias de capital –ingresos por la venta de activos fijos– derivadas por la enajenación de PI en Colombia, que los beneficiarios efectivos, que tengan la condición de residentes fiscales de los otros Estados contratantes, obtengan, no podrán ser sujetos al impuesto sobre la renta y complementario en el país, según los artículos 7º y 13.5 de los CDI.^{93 94}

91 Bajo este título se abordarán los convenios en vigor suscritos por Colombia que versan, entre otras cosas, sobre la eliminación de la doble imposición, prevención de la evasión fiscal y la no doble imposición en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio, excluyendo de este análisis los convenios tributarios en vigor suscritos para la explotación de aeronaves en el transporte aéreo internacional y la explotación de naves y buques internacionales.

92 En Colombia están en vigor Convenios de Doble Imposición con Canadá, Chile, Corea del Sur, España, India, México, Portugal, República Checa y Suiza. Adicionalmente, Colombia participa en calidad de miembro de la Comunidad Andina (CAN, integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú); además es parte de la Decisión 578, cuyo objetivo consiste en evitar la doble tributación (jurídica) y prevenir la evasión fiscal.

93 Artículo 13.5 de los CDI disponen, en líneas generales, que las ganancias derivadas por la enajenación de cualquier otro bien distinto a los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente. Lo anterior, sería el caso de los activos intangibles, los cuales no se encuentran regulados en los apartados 1, 2, 3 y 4 (las acciones y participaciones en sociedades, por ejemplo) citados.

94 Patricia A. Brown. *Transfer of Intangibles under Tax Treaties (Although all the Fun Stuff is in the Transfer Pricing Guidelines*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 166. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018). “In a number of treaties negotiated in the 1950s and 1960s (some of which remain in force), royalties were taxable only in the state of residence of the recipient. Those treaties frequently included gains within the royalties article, ensuring that they also would be taxed only in the country of residence. However, as more treaties allowed taxation of royalties by the source state,

Lo anterior, a menos que, en el caso de los beneficios empresariales, estos sean (I) atribuibles a un EP ubicado en Colombia, en cuyo caso el Estado de la residencia se obliga a otorgar alivio fiscal (es decir, mediante el método del crédito fiscal o exención del ingreso, según sea el caso) en relación con el impuesto causado en Colombia; o (II) cuando dichos beneficios “comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio” (como es el caso de las regalías), en cuyo caso aplicarán aquellos otros artículos sin ser afectados por el artículo 7°.

De otra parte, y considerando que la normatividad colombiana grava los ingresos de fuente nacional por concepto del licenciamiento, explotación y la venta de la PI según lo previamente expuesto, la política tributaria del país sobre los tratados internacionales consiste en distribuir el poder tributario respecto de los mencionados ingresos de forma compartida entre (I) el Estado de la fuente de los mismos y (II) el Estado de la residencia del beneficiario efectivo de los ingresos, en los términos que se precisan a continuación, en cuyo caso este último Estado se obliga a otorgar alivio fiscal⁹⁵.

3.1.1.1. *El significado de regalías, y su interacción con los artículos 7° y 13.5 de los CDI*

Los CDI, por regla general, siguen la definición de “regalías” provista por el Modelo de Convenio de la ONU de 2011, cuyo artículo 12.3 estipula lo siguiente:

“El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o

there was a tendency to limit article 12 to current income, allowing gains upon transfer of the intangible to be covered by article 13, thus maintaining exclusive resident state taxation of such gains.”

95 En la exposición de motivos del proyecto de Ley “Por medio de la cual se aprueba el ‘Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta’, suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012”, respecto al artículo 12 de Regalías, el Gobierno Nacional expuso lo siguiente: “según este artículo, la jurisdicción para gravar las regalías (que corresponden a rentas provenientes de la explotación de marcas, patentes y toda clase de propiedad industrial y comercial) es compartida por el Estado de la residencia de quien percibe la regalía y el Estado de la fuente (Estado de la residencia del pagador o usuario del derecho de autor o propiedad industrial, etc.), estando la tributación en el Estado de la fuente sometida a un límite máximo del 10%. Esta tarifa, así como las demás consagradas en el Acuerdo, son las que en general pactan los países en vías de desarrollo con los países desarrollados. Por último, para efectos del Acuerdo, dentro de la definición de regalías se incluyeron otras rentas originadas en la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría”.
<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201690%20DEL%2017%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf> (21 julio, 2018).

modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

La anterior determinación permite observar que, en cuanto a la PI, el término *regalías* se traduce en el pago realizado por “el ‘uso de, o el derecho a usar, o por el derecho a usar’ los distintos tipos de intangibles”⁹⁶, siempre que el licenciador conserve la propiedad jurídica sobre ellos.

Lo expuesto corresponde a los CDI con Canadá, Chile, España, México, India, República Checa y Suiza; con salvedad de Portugal y la República de Corea, en cuyos casos la definición de regalías excluye los pagos por el uso o concesión de uso o derecho de uso sobre equipos industriales, comerciales o científicos⁹⁷.

No obstante, cabe señalar que los Protocolos de los CDI con México, Portugal y la República de Corea estipulan que la expresión “regalías” también comprende “las ganancias derivadas de la enajenación de los derechos o bienes mencionados en el apartado 3, que estén condicionadas a la productividad, uso o posterior disposición de las mismas”^{98 99}. Significa lo anterior que las ganancias derivadas por la enajenación de los referidos derechos o bienes no serían reguladas por el artículo 13 de los CDI relativo a las ganancias de capital, sino por su artículo 12, permitiendo una tributación limitada del Estado de la fuente; a diferencia de los CDI con Canadá, Chile, España, India, República Checa y Suiza, en cuyo caso aplicarían los artículos 7º o 13, según sea el caso.

De este modo, el pago de regalías por concepto de licenciamiento y explotación de la PI, que se consideren ingresos (brutos) de fuente colombiana, está gravado con el impuesto sobre la renta colombiano y, por ende, sujeto a retención en la fuente a la tarifa reducida del 10% (la tarifa doméstica corresponde al 15%), cuando el beneficiario efectivo del pago sea un residente fiscal canadiense, chileno, checo, coreano, español, mexicano, indio, portugués y/o suizo.

96 Patricia A. Brown. *Transfer of Intangibles under Tax Treaties (Although all the Fun Stuff is in the Transfer Pricing Guidelines)*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 168. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).

97 Vale la pena señalar que la definición regalías de los CDI comprende la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría. Sin embargo, el tratamiento fiscal de dichos servicios no será abordado en el presente escrito.

98 Texto citado de los CDI en vigor con la República de Corea del Sur y México. No obstante, el CDI en vigor con Portugal se encuentra redactado en términos similares.

99 En este caso, vale la pena señalar que en el caso de los CDI en vigor con Portugal y la República de Corea, las ganancias derivadas por la enajenación de los derechos o bienes relativos a los equipos industriales, comerciales o científicos, no serían consideradas como “regalías”, por cuanto se encuentran excluidas de dicho concepto.

Lo anterior, a menos que el mencionado pago sea atribuible a un EP de dichos residentes en Colombia; en cuyo caso, este país podrá gravar las regalías con el impuesto sobre la renta y complementario a las tarifas generales, según su normatividad doméstica, en concordancia con el artículo 7° de los CDI junto con sus respectivos protocolos¹⁰⁰.

Ahora bien, en el caso de los CDI con México, Portugal y la República de Corea, a pesar de la estipulación de que trata el artículo 13.5¹⁰¹ (ganancias de capital), las ganancias de fuente colombiana derivadas por la enajenación de los bienes o derechos de que trata el artículo 12.3 y que estén condicionadas a la productividad, uso o posterior disposición, podrán ser gravadas por Colombia con el impuesto sobre la renta a una tarifa que no exceda el 10 %.

De esta manera, bajo los tres CDI citados, las ganancias obtenidas con ocasión de los intangibles o derechos en las condiciones descritas de que trata su artículo 12.3, y que estén calificados bajo la calidad de:

- (l) (a) activos fijos poseídos por menos de dos años y/o (b) inventarios, no estarán gravadas con el mencionado tributo a la tarifa del 33 %, sino del 10%; a pesar de que al momento del pago o abono en cuenta se practique la retención en la fuente del 15 %¹⁰², ya que dicha retención no constituye el pago definitivo del tributo, toda vez que el residente fiscal del otro Estado contratante tendrá la obligación de presentar la declaración tributaria, mediante la cual tendrá que imputar la mencionada retención¹⁰³. Así, en caso de que la declaración tributaria arroje un saldo a favor en cabeza del contribuyente, el Estado colombiano tendrá que devolver dicho saldo a favor, previo cumplimiento del procedimiento tributario para el efecto.

No obstante, cabe señalar que lo anterior será cierto, a menos que las ganancias hayan sido obtenidas a través de un EP en Colombia, en cuyo caso, este país podrá gravar las regalías con el impuesto sobre la renta y complementario a las tarifas generales, según su normatividad doméstica en concordancia con el artículo 7° de los CDI junto con sus respectivos protocolos¹⁰⁴.

100 Artículo 12.4 de los CDI.

101 "Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 solo se someterán a imposición en el Estado contratante donde resida el enajenante".

102 Ver *Supra Note* 67.

103 Más la sobretasa del 4 %, en caso de ser aplicable.

104 Artículo 12.4 de los CDI dispone que "Las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento

- (II) Activos fijos poseídos por dos años o más, se mantendrán gravadas con el mencionado tributo al 10 %, incluso si las ganancias en cuestión son obtenidas a través de un EP en Colombia, según el artículo 7° de los CDI.

3.1.1.2. *El significado de ganancias de capital, y su interacción con el artículo 12 de los CDI*

Sin perjuicio de lo expuesto en relación con los CDI suscritos por Colombia con México, Portugal y República de Corea, sobre las ganancias obtenidas por la venta de PI cuando están condicionadas a la productividad, uso o posterior disposición de las mismas, el artículo 13.5 de los CDI estipula, en líneas generales, que “[l]as ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante”.

Atendiendo el apartado en cuestión y considerando que ninguno de los demás apartados –los 1, 2, 3 y 4– comprenden, expresamente, los intangibles –sino, los bienes muebles–, las ganancias obtenidas por la enajenación de PI en cabeza de un enajenante que tenga la condición de residente fiscal del otro Estado contratante, solo podrán ser gravadas por dicho Estado. En consecuencia, Colombia, en calidad de país de la fuente del ingreso, no podrá imponer el impuesto sobre la renta y complementario, incluso si aquellas son atribuibles a un EP.

Dicho todo lo anterior, cabe señalar que las expresiones “ganancias” y “enajenación” no se encuentran definidas en los CDI, como tampoco el contexto de dichos CDI infieren su interpretación. En consecuencia, estos términos deberán ser interpretados según el significado que en su momento les sea atribuido por la legislación que en ese Estado aborde los impuestos que son objeto de los CDI, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 3.2 *ibidem*.

Así, respecto al término “ganancias”, se acoge en este artículo el significado atribuible al consagrado en el artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, según el cual “[...] se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio. No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente”.

permanente situado allí, y si el bien o derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°.

Ahora bien, en este estudio el término “enajenación debe ser atribuido al referido en el artículo 24 del ET, en concordancia con los artículos 142.3.b). i) del ET¹⁰⁵ y 669 del CC¹⁰⁶; es decir que la expresión “enajenación” debe ser entendida como el traslado de la propiedad plena del activo. Lo anterior, por cuanto la cesión o concesión del uso o del derecho a usar un intangible constituye una explotación del intangible que da lugar a la causación de regalías¹⁰⁷.

La conclusión anterior encuentra sustento en la posición expresada por Colombia frente a los Comentarios sobre el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, al advertir que “Colombia does not adhere to the interpretations provided in paragraphs 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 and 17.3; under its tax laws some of the payments referred to may constitute royalties.” (Colombia no adhiere a la interpretación provista en los párrafos 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 15, 16 y 17.3; dado que bajo sus normas tributarias algunos de los pagos referidos pueden constituir regalías).

Como resultado de lo anterior, es preciso indicar que (I) asignar todos los derechos sobre la PI por un espacio limitado en el tiempo o en un lugar geográfico específico, (II) (a) otorgar el licenciamiento para reproducir y distribuir el *software* al público, cuando dicho *software* incorpora un programa protegido por los derechos de autor, (b) asignar el derecho a modificar y públicamente exhibirlo, (III) otorgar el derecho a reproducir el programa para efectos de operarlo, y (IV) otorgar el derecho a realizar copias del programa para la operación propia del negocio (*site licences, enterprise licences, network licences*, por ejemplo), entre otras actuaciones, no serán consideradas como transacciones relativas a la enajenación de la PI o como una actividad que dé lugar a beneficios empresariales, sino como el licenciamiento o uso o derecho a usar el mismo, regulado bajo el concepto de regalías del artículo 12 de los CDI.

En consecuencia, se considera en este artículo que la posición expresada por el Estado colombiano cobra sentido desde el punto de vista de la interpretación de los CDI, bajo la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

105 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 142.3.b).i.) Marzo 30 de 1989 (Colombia). “b) Los desarrollos de *software*: i) si el activo es vendido se trata como costo o deducción en el momento de su enajenación. ii) si el activo es para el uso interno o para explotación, es decir, a través de licenciamiento o derechos de explotación se amortiza por la regla general del literal a) de este numeral”.

106 Código Civil Colombiano [CCC]. Ley 57 de 1887. Art.669. Abril 15 de 1887 (Colombia). “El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno. La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad”.

107 Concepto 57425 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Septiembre 11 de 2013. Concepto 95029 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Noviembre 18 de 2009. Oficio 60826 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Junio 20 de 2008. Oficio 54648 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Julio 18 de 2007.

de 1969 (“CV”)¹⁰⁸. Lo anterior, por cuanto, en la negociación de los artículos 12 de los CDI, el Estado colombiano ha utilizado el artículo 12 del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación y la evasión fiscal (“MC”) de la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”), el cual no impide que los Estados de la fuente puedan gravar las regalías originadas en sus territorios, aun cuando sea de manera limitada, y cuyos Comentarios sobre el artículo 12 del MC reconocen que el pago por el uso o el derecho al uso de activos intangibles relativos al *software* pueden constituir el pago de regalías.

Así, a razón de este análisis, el artículo 12 del MC de la ONU junto con sus Comentarios forman parte del “contexto” del artículo 12 de los CDI suscritos por Colombia para efectos de la interpretación¹⁰⁹, de conformidad con el artículo 31.2 de la CV¹¹⁰ en concordancia con el artículo 3.2 de dichos CDI¹¹¹.

Así, en aras de evitar la superposición del artículo 12 –particularmente en cuanto al concepto del pago de regalías– con los artículos 13.5 y 7, la expresión “regalías” debe ser interpretada bajo el “contexto” del artículo 3.2 de los CDI en concordancia con el artículo 31.2 de la CV, esto es, con (I) el preámbulo y anexos de los CDI y (II) el acuerdo tácito de interpretar el aludido término bajo el artículo 12 del MC de la ONU junto con sus comentarios, por cuanto, en el Derecho Internacional, cualquier interpretación común sobre un término o expresión es obligatoria para las partes, y aquella hace parte del “contexto” de que trata el artículo 3.2 de los CDI¹¹².

108 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Mayo 23, 1969.

109 Frank Engelen. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Pág. 446. Ed., IBFD Publications BV. (2004).

110 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Art. 31.2. Mayo 23, 1969. “Para efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además, del texto, incluidos su preámbulo y anexos: Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado.
Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado”.

111 El artículo 3.2 de los CDI, en líneas generales, estipulan que “[p]ara la aplicación del Convenio en cualquier momento un Estado contratante, todo término o expresión no definida en el mismo tendrá, **a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente**, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado” (negrilla y subrayado fuera del texto original).

112 Frank Engelen. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Págs. 482-483. Ed., IBFD Publications BV. (2004).

3.1.2. El significado de “beneficios de empresas”, “regalías” y “ganancias de capital”, bajo la Decisión 578 de la CAN, y su interacción entre los artículos 6º, 9º y 12

3.1.2.1. El significado de las regalías

Bajo el artículo 9º de la Decisión 578 de la CAN en concordancia con el artículo 3º *ibídem*, las regalías sobre un bien intangible solo podrán ser gravadas en el país miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible, esto es, en el Estado de la fuente donde se encuentre el pagador de las regalías; mientras que el país de domicilio del beneficiario del pago, tendrá que eximir de impuestos dicho pago.

Cabe señalar que el término “regalía” es definido por el literal i) del artículo 2º de la Decisión 578 de la CAN como “cualquier 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”.

De conformidad con lo expuesto, los pagos por concepto de regalías por parte de personas domiciliadas en Colombia –personas naturales o empresas constituidas o domiciliadas o tengan su administración efectiva en Colombia¹¹³, en favor de personas domiciliadas en Bolivia, Ecuador y/o Perú, estarán gravados con el impuesto colombiano sobre la renta y, por ende, sujeto al mecanismo de retención en la fuente del 15%¹¹⁴; mientras que los otros mencionados países tendrán la obligación de eximir dichos pagos del impuesto sobre la renta o su equivalente a título de alivio del fenómeno de doble tributación.

3.1.2.2. El significado de ganancias de capital, y su interacción con los beneficios de empresas

De otra parte, el artículo 12 de la Decisión 578 de la CAN dispone que, por regla general, las ganancias de capital solo podrán ser gravadas por el país miembro, en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. Así pues, el literal j) del artículo 2 *ibídem* establece que se consideran “ganancias

113 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 12-1. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

114 Ver *Supra Note* 61, 63, y 65.

de capital” aquellos beneficios obtenidos por la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de las actividades del enajenante.

Por el contrario, cuando la enajenación de bienes que se adquieren o producen o enajenan habitualmente dentro del giro ordinario del enajenante, dichas ganancias serían consideradas como “beneficios de las empresas” de que trata el artículo 6° de la Decisión 578 de la CAN, en cuyo caso, por regla general, solo serán gravables por el país miembro donde aquellas se hubieren efectuado.

En ese sentido, la citada norma considera que una empresa realiza actividades en el territorio de un país miembro cuando tiene en él, entre otros, (I) una oficina o un lugar de administración o dirección de negocios, (II) una fábrica, planta o taller industrial o de montaje, (III) una obra de construcción, (IV) una agencia o local de ventas, (V) una agencia o local de compras, (VI) un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos.

Ahora bien, cuando una empresa efectúe actividades:

- (I) En dos o más países miembros, cada uno de esos países podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, según lo arriba expuesto, aplicando para ello las disposiciones internas como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada para efectos de evitar la configuración de la doble tributación.
- (II) Por medio de representantes o utilizando alguna de las instalaciones anteriormente señaladas, se atribuirán a dichas personas o instalaciones, los beneficios empresariales que les correspondan como si fueran independientes de la empresa a la que pertenecen.

Lo expuesto permite observar que los pagos o abonos en cuenta que realice una persona o empresa domiciliada en Colombia en favor de una persona o empresa enajenante que se encuentre domiciliada en el otro país miembro, los cuales constituyan:

- (I) Ganancias de capital, solo podrán estar gravados en Colombia, siempre que el activo fijo estuviere situado en el país al momento de su venta; en cuyo caso aplicaría (I) el impuesto sobre la renta del 33%¹¹⁵, previa aplicación de la retención en la fuente del 15% al momento del pago o abono en cuenta, en caso de que el activo haya sido poseído por menos de dos

115 Más la sobretasa del 4 %, en caso de ser aplicable.

años, y/o (II) el impuesto complementario de ganancias ocasionales del 10 %, previa aplicación de la retención en la fuente del 10 % al momento del pago o abono en cuenta, en caso de que el activo haya sido poseído por dos o más años. Por lo anterior, el país del domicilio del enajenante estaría obligado a eximir dichas ganancias de impuestos.

En caso contrario, esto es, que el activo no estuviere situado en el país al momento de su venta, los pagos en cuestión no estarían gravados en Colombia, pero sí en el país del enajenante del activo.

- (II) Beneficios de las empresas, solo podrán estar gravados en Colombia, siempre que las actividades empresariales se hubieren efectuado en dicho país, bajo los términos arriba anotados, en cuyo caso aplicaría el impuesto sobre la renta del 33 %, previa aplicación de la retención en la fuente del 15 % al momento del pago o abono en cuenta. Por lo anterior, el país del domicilio del enajenante estaría obligado a eximir dichos beneficios de impuestos.

En caso contrario, es decir, las actividades empresariales no se hubieren efectuado en Colombia, los pagos en cuestión no estarían gravados allí, mientras que sí estarían gravados en el país del enajenante del activo.

3.2. El alivio de la doble imposición bajo los CDI

Los CDI estipulan, en líneas generales, que cuando un residente fiscal colombiano (persona natural o sociedades y entidades nacionales) obtengan rentas (regalías, por ejemplo) que con arreglo a dichos tratados puedan someterse a imposición ya sea en Canadá, Chile, Corea del Sur, España, India, México, Portugal, República Checa y Suiza, en calidad de Estado de la fuente; Colombia, en calidad de Estado de la residencia, cuando también imponga el impuesto sobre la renta y complementario sobre dichas rentas, tendrá que otorgar crédito fiscal respecto de la imposición efectivamente pagada en el Estado de la fuente.

Así las cosas, el artículo 12.5 de los CDI estipulan, generalmente, que “[l]as regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor (incluyendo los EP ubicados en ese Estado Contratante) sea un residente de ese Estado”.

De esta manera, cuando los residentes fiscales colombianos, para efectos de los CDI (personas naturales o sociedades y entidades nacionales), perciban regalías cuyo pago sea ejecutado por deudores del otro Estado contratante, se considerarán de fuente de ese otro Estado contratante, mas no de Colombia.

Lo anterior, inclusive en aquel caso bajo el cual el contribuyente colombiano obtiene ingresos considerados de fuente nacional colombiana de que trata el artículo 24.7 del ET, estos son, “[l]os beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del *know how*, [...], sea que estos se suministren desde el exterior o en el país”; por cuanto, los mencionados beneficios o regalías serían considerados de fuente del otro Estado contratante, en la medida en que el deudor de los mismos sea un residente fiscal de ese otro Estado contratante. Como resultado de lo expuesto, Colombia no podría negarse a otorgar el alivio fiscal (*tax credit*) correspondiente¹¹⁶.

Finalmente, cabe señalar que el crédito fiscal otorgado por Colombia, en calidad de Estado de la residencia, corresponderá a un valor equivalente al importe al impuesto sobre la renta pagado en el Estado de la fuente. Sin embargo, “dichos descuentos no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculados antes del descuento, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante”.

3.3. El pago excesivo de regalías entre partes económicamente vinculadas

3.3.1. Los CDI excluyendo la Decisión 578 de la CAN

El artículo 12.6 de los CDI estipula que “[c]uando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio”.

Este artículo permite observar que el pago excesivo de regalías, en desconocimiento del principio de plena competencia por parte de una sociedad o entidad nacional colombiana en favor de un vinculado económico (I) no tendrá el tratamiento fiscal de “regalías” contenido en el CDI y, por consiguiente, (II) el mencionado exceso podrá someterse a imposición de cada Estado Contratante, según su legislación, teniendo en cuenta las demás disposiciones de estos Convenios.

116 Oficio 20732 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Agosto 3 de 2017.

De esta manera, desde la perspectiva de Colombia, como el Estado de la fuente, el pago excesivo de regalías por parte de una sociedad o entidad colombiana en favor de:

- (I) Un socio o accionista, residente fiscal del otro Estado contratante, sería considerado como el pago de dividendos o utilidades de que trata el artículo 30 del ET, según el cual “Se entiende por dividendos o participaciones en utilidades: 1. Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones [...]”¹¹⁷.

Por ende, el pago excesivo de regalías podría ser caracterizado como una distribución de dividendos o participaciones en utilidades gravadas con el impuesto especial sobre los dividendos y el impuesto general sobre la renta¹¹⁸, pero sujeto a las estipulaciones –o limitaciones– del artículo 10 de los CDI, junto con sus respectivos protocolos que versan sobre el pago de dividendos¹¹⁹.

Es preciso acotar que en este caso, el pago caracterizado por concepto de dividendos o participaciones en utilidades no constituye un pago deducible para el pagador del caso, en el impuesto sobre la renta y complementario¹²⁰.

- (II) Un vinculado económico que no sea socio o accionista, no sería considerado como el pago de dividendos o utilidades, por cuanto el beneficiario del mismo no tiene la aludida condición, en términos del artículo 30 del ET.

117 Z. Zalmi. *Netherlands*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 593. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).

118 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 245. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes. La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5 %).

Parágrafo 1°. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35 %) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

Parágrafo 2°. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones”.

119 Larissa B. Neumann, Julia Ushakova-Stein, David N. de Ruig *et al.* *United States*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, 728-729. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).

120 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 105.2.d). Marzo 30 de 1989 (Colombia).

No obstante, el pago en exceso de regalías podría ser caracterizado como una donación de recursos, sean dinerarios u otra especie, en los términos de los artículos 302¹²¹ y 303 del ET.¹²² De esta manera, la ganancia en cuestión estaría, en principio, gravada en Colombia con el impuesto complementario de ganancias ocasionales del 10%, pero sujeta a las estipulaciones del artículo 13 de los CDI, que versa sobre “ganancias de capital”.

Al igual que el caso anterior, el pago en exceso de regalías no sería deducible en el impuesto sobre la renta y complementario.

3.3.2. Bajo la Decisión 578 de la CAN

Si bien la Decisión 578 de la CAN no contiene una disposición que regule el pago excesivo de regalías, a diferencia de los referidos CDI, en el presente estudio se considera que dicho pago tendría el mismo tratamiento fiscal descrito anteriormente, pero con la salvedad de que este pago, caracterizado como dividendos o donaciones por parte de empresas domiciliadas en Colombia, estaría gravado en dicho país con el impuesto sobre la renta y complementario sin limitación alguna sobre su poder tributario, de conformidad con los artículos 11 (dividendos) y 12 (ganancias de capital, aplicable para donaciones) de la CAN.

4. Conclusiones y sugerencias

De conformidad con lo expuesto en los títulos precedentes, en este estudio el autor concluye que:

- (I) En Colombia, la PI comprende la propiedad industrial y los derechos de autor, cuya regulación se concentra en la Decisiones 351 de 1993 y 486 de 2000 de la CAN, la Ley 23 de 1982 y el Código de Comercio colombiano.
- (II) La propiedad plena de las patentes, los modelos de utilidad, los diseños industriales, los secretos empresariales (*know how*), las marcas y los derechos económicos de los derechos de autor que sea transferida por su

121 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 302. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal”.

122 Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Art. 303. Marzo 30 de 1989 (Colombia). “El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales a las que se refiere el artículo 302 de este Estatuto será el valor que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determinará de conformidad con las siguientes reglas [...]”.

dueño o titular en favor de un tercero, constituye un acto de enajenación. Por el contrario, la transferencia del uso o del derecho a usar, o la concesión del uso o del derecho a usar, o el otorgamiento del licenciamiento de uso o del derecho a usar por parte del dueño o titular constituye la explotación de los mencionados intangibles.

- (III) En cuanto a los ingresos originados de la PI, el artículo 24 del ET grava con el impuesto sobre la renta y complementario aquellos ingresos por concepto de (a) la explotación de bienes inmateriales, (b) la prestación de servicios y (c) la enajenación de bienes inmateriales, en Colombia. Lo anterior, sin distinguir si los bienes inmateriales de los cuales se originan los ingresos gravados cuentan con protección legal o no, en los términos previamente expuestos.
- (IV) El tratamiento fiscal de los mencionados ingresos dependerá de (a) la condición del beneficiario de los ingresos, esto es, si es una persona natural residente fiscal colombiana o no, o una sociedad y entidad colombiana o no, y (b) si la transacción versa sobre (a) el licenciamiento o (b) la compra-venta de la PI, en cuyo caso será relevante determinar si la PI se clasifica como inventario o activo fijo junto con su término de posesión, según lo expuesto en el presente escrito.
- (V) En cuanto a los activos relativos a la PI, las erogaciones incurridas para su adquisición y/o formación solamente se reconocen cuando se trate de: (a) activos intangibles adquiridos separadamente, (b) las excepciones expuestas en materia de los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios, (c) los activos formados internamente en el caso de las personas naturales que no se encuentren obligadas a llevar contabilidad; y (d) el *software* formado internamente, siempre y cuando se cumpla con las definiciones de investigación, desarrollo e innovación aplicadas para efectos del artículo 256 del ET.
- (VI) En cuanto a la deducción por concepto de amortización de la PI, exceptuando el *software* formado, ello será procedente desde el punto de vista fiscal, cuando el intangible (a) tenga vida útil, (b) se pueda identificar y medir con fiabilidad contable, y (c) el activo intangible haya sido transferido en los eventos descritos en el presente artículo.
- (VII) La Administración Tributaria se equivoca al señalar, con fundamento exclusivo en el párrafo 2º del artículo 143 del ET, que la transferencia de intangibles con ocasión de la adquisición de establecimientos de comercio entre partes relacionadas ubicadas en el territorio aduanero nacional

y zona franca, no serán susceptibles de amortización. Lo anterior, debido a que la Administración Tributaria desconoce que el artículo 260-8 del ET elimina dicha limitación expresamente.

- (XII) De otra parte, las inversiones realizadas en el desarrollo de *software* podrán ser deducidas en el impuesto sobre la renta, según lo expuesto en el presente artículo.
- (XIII) Las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación serán (a) deducibles y (b) descontables en un 25 % en el período gravable que se realicen, siempre que se cumpla con los criterios y las condiciones señaladas por el CONPES, mediante actualización del documento CONPES 3834 de 2015.

No obstante, aquellos contribuyentes que empleen la deducción referida respecto a las mencionadas inversiones, estas últimas no podrán ser capitalizadas ni registradas nuevamente como costo fiscal ni como deducciones en el impuesto sobre la renta y complementario.

- (XIV) El Estado colombiano grava los ingresos de fuente nacional por concepto del licenciamiento, explotación y la venta de la PI según lo previamente expuesto.

Por esta razón, la política tributaria del país sobre los tratados internacionales consiste en distribuir el poder tributario respecto de los mencionados ingresos de manera compartida entre (a) el Estado de la fuente de los mismos y (b) el Estado de la residencia del beneficiario efectivo de los ingresos, en los términos precisados en el presente escrito, en cuyo caso este último Estado se obliga a otorgar alivio fiscal.

- (XV) El pago excesivo de regalías, en desconocimiento del principio de plena competencia por parte de una sociedad o entidad nacional colombiana en favor de un vinculado económico, no tendrá el tratamiento fiscal de “regalías” contenido en el CDI y, por consiguiente, el mencionado exceso podrá someterse a imposición de cada Estado Contratante, según su legislación, teniendo en cuenta las demás disposiciones de estos Convenios.

Bibliografía

Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione *et al.* *Fundamentals of International Tax Planning*. Ed., IBFD Publications BV. (2007).

Código Civil Colombiano [CCC]. Ley 57 de 1887. Art.669. Abril 15 de 1887 (Colombia).

Concepto 14751 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Marzo 9 de 1998.

- Concepto 6327 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Febrero 1 de 2001.
- Concepto 3133 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Enero 4 de 2002.
- Concepto 95029 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Noviembre 18 de 2009.
- Concepto 57425 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Septiembre 11 de 2013.
- Concepto General Unificado Régimen de Entidades Controladas del Exterior “ECE” No. 0386 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Abril 4 de 2018.
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Mayo 23, 1969.
- Decisión 351 de la CAN. Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos. Diciembre 17 de 1993.
- Decisión 486 de la CAN. Régimen Común sobre Propiedad Industrial. Septiembre 14 de 2000.
- Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Art. 1.2.1.14.2. 11 de octubre de 2016. D.O.N°50.023.
- Decreto 2250 de 2017. Por el cual se adicionan, modifican y sustituyen artículos a los Capítulos 10, 11, 12, 19, 20, 21 y 22 del Título 1 y los Capítulos 1 y 7 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Parte I de la Ley 1819 de 2016. 29 de diciembre de 2017. D.O.N°50.461.
- Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Marzo 30 de 1989 (Colombia).
- Exposición de motivos del proyecto de Ley “Por medio de la cual se aprueba el ‘Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta’, suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012.” <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/2013/LEY%201690%20DEL%2017%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf> (21 julio, 2018).
- Frank Engelen. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Ed., IBFD Publications BV. (2004).
- Larissa B. Neumann, Julia Ushakova-Stein, David N. de Ruig *et al.* *United States*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241946-en>
- Oficio 54648 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Julio 18 de 2007.
- Oficio 60826 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Junio 20 de 2008.
- Oficio 3038 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Febrero 5 de 2015.
- Oficio 20732 [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN]. Agosto 3 de 2017.
- Patricia A. Brown. *Transfer of Intangibles under Tax Treaties (Although all the Fun Stuff is in the Transfer Pricing Guidelines)*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).
- Z. Zalmai. *Netherlands*, en *Taxation of Intellectual Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*. IBFD Publications BV, Amsterdam. (2018).