

LAURA I. GUZMAN PAZ

**VENTA O CESIÓN DE DERECHOS SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES ASOCIADOS A
LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO HECHO GENERADOR DEL IVA EN
COLOMBIA**

(Maestría en Derecho con énfasis en tributación)

2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO CON ENFASIS EN TRIBUTACION

Rector: Dr. Juan Carlos Henao

Secretaria general: Dra. Martha Hinestrosa

Director Departamento de Derecho Fiscal: Dra. Olga Lucia González Parra

Presidente de Tesis: Dra. Olga Lucia González Parra

Director de Tesis: Dra. Victoria Eugenia Hoyos Londoño

Jurados de Tesis: Dra. Olga Lucia González Parra
Dr. César Sánchez

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	2
CONSIDERACIONES GENERALES DEL IVA Y LOS BIENES INTANGIBLES	2
1.1 LOS BIENES INTANGIBLES EN EL DESARROLLO ECONÓMICO DEL PAÍS	2
1.2 EL IVA Y SU RELACIÓN CON LOS ACTIVOS INTANGIBLES	6
1.2.1 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS	8
1.3 RÉGIMEN DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL	10
1.4 EXPECTATIVA DEL GOBIERNO RESPECTO AL RECAUDO DEL IVA:	17
CAPITULO II	22
DETERMINACIÓN DEL EFECTO PRÁCTICO EN LA REALIDAD TRIBUTARIA RESPECTO DE LA VENTA O CESIÓN DE DERECHO SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES ÚNICAMENTE ASOCIADOS A LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO HECHO GENERADOR DEL IVA EN COLOMBIA	22
2.1 CLASIFICACIÓN CONTABLE DE LOS INTANGIBLES DE ACUERDO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC):.....	22
2.2 ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO DEL HECHO GENERADOR DE VENTA O CESIÓN DE DERECHOS ASOCIADOS A LA PROPIEDAD INDUSTRIAL EN EL IVA.....	29
CONCLUSIONES	37
BIBLIOGRAFIA	40

LISTA DE TABLAS

Pág.

Tabla 1. Comparación del Art. 420 E.T antes y después de la ley 1819 de 2016	6
--	---

LISTA DE ILUSTRACIONES

Pág.

Ilustración 1. Relación directamente proporcional entre PIB, empleo y mayor eficacia en la protección de la PI y mayor inversión en I + D.....	3
---	---

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se propone adelantar un análisis jurídico tributario sobre el hecho generador del Impuesto al sobre las ventas (en adelante, el “IVA” o el “impuesto”) que se enmarca en la “*venta y cesión sobre derechos de activos intangibles únicamente asociados a la propiedad industrial*”. Este hecho generador se introdujo en el artículo 420 literal b) del Estatuto Tributario (en adelante el “E.T.”) con la reforma tributaria Ley 1819 de 2016.

Así las cosas, los principales objetivos del presente trabajo, consisten en analizar en el plano de lo práctico la viabilidad del hecho generador, esto es, determinar si la manera como se estructuró su redacción en efecto logró ampliar el hecho generador del impuesto o si por el contrario, tal hecho generador, es de difícil concreción en la práctica de los negocios adelantados en el país.

CAPITULO I

CONSIDERACIONES GENERALES DEL IVA Y LOS BIENES INTANGIBLES

1.1 Los bienes intangibles en el desarrollo económico del país

Resulta innegable que hoy la tecnología, la ciencia y la innovación son factores de suma importancia en el marco del desarrollo económico de los Estados y el avance en estos campos está generando grandes impactos en distintos sectores de las actividades comerciales e industriales, por lo tanto los derechos de propiedad industrial “*se han convertido en un pilar para la creación de valor en el entorno económico actual*” (SIC, 2018)

En la obra *La revolución y la riqueza*, sus autores ALVIN y HEISI TOFFLER (2001), mencionan que hay una diferencia relevante entre el conocimiento (bien intangible) y el petróleo (bien tangible), y esta radica en que entre más se use el petróleo más se agota su disponible, a diferencia del conocimiento puesto que cuanto más conocimiento se utiliza más de este se crea. Lo anterior implica reevaluar gran parte de la economía convencional que consistía en la asignación de recursos escasos, pues el conocimiento (bienes intangibles) son inagotables.

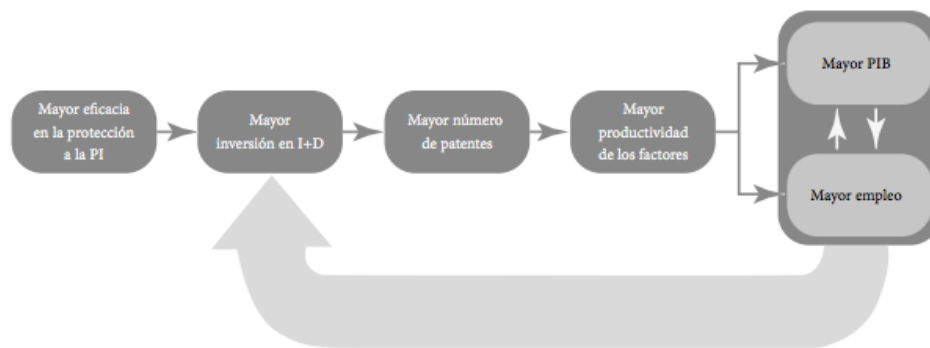
Veamos a través de un ejemplo, cómo se beneficia la economía del país, a través de la invención de una patente: Si se produce un nuevo producto a raíz de la aplicación de una nueva patente, hay mano de obra que estaba en desuso que pasará a estar empleada, también el factor trabajo se vuelve más productivo por la introducción de una patente y es más atractivo invertir en procesos productivos, por lo tanto hay una reducción en las tasas

de desempleo de una economía, además con el aumento del PIB y el empleo, se crea un círculo beneficioso en donde hay una relación directamente proporcional entre el empleo y el consumo, es decir a mayor consumo en la economía, mayor empleo.

Entonces, al generarse un aumento del PIB y la riqueza de una economía, se genera inversión en desarrollo (aquí se encuentran activos intangibles asociados a la propiedad industrial tales como marcas, diseños, patentes, signos distintivos), ya que generan nuevas necesidades entre los consumidores y crece la capacidad adquisitiva de las personas.

Lo anterior se puede observar en el siguiente diagrama:

Ilustración 1. Relación directamente proporcional entre PIB, empleo y mayor eficacia en la protección de la PI y mayor inversión en I + D



Fuente: (SIC, 2018)

Por otra parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), fue la primera en hacer un llamado de atención sobre la importancia de los activos intangibles en la economía.

Esta organización en el 2006 presentó el informe: “*Intellectual Property as an Economic Asset*” en el cual resaltó la importancia que la propiedad industrial tiene en el crecimiento de la economía basada en el conocimiento y los negocios. Este informe destaca que gran parte del valor del mercado de una empresa está definido por sus activos intangibles (marcas, diseños, patentes, entre otros). (Sheehan & Martinez, 2006).

De otra parte, en el caso Colombiano es importante mencionar que se elaboró el primer CONPES en propiedad intelectual en el 2008 que se denominó “Conpes 35-33 – Bases de un Plan de Acción para la Adecuación del Sistema de Propiedad Intelectual a la Competitividad y Productividad Nacional, como un plan de trabajo a corto plazo (2008-2010)”, esto permitió identificar la falta de uso del sistema de propiedad intelectual en el país por falta de conocimiento y la inexistencia de beneficios económicos para los inventores y empresas innovadoras. Con posterioridad al Conpes 3533, se expidieron dos documentos más relacionados con la propiedad industrial: el Conpes 3582 del 27 de abril de 2009 y la política de transformación productiva en el Conpes 3678 del 21 de julio de 2010, que tenían en sus objetivos una relación directa con la promoción, protección y difusión de derechos sobre bienes intangibles.

También Clara Inés Pardo Martínez, PhD., Directora Ejecutiva del Observatorio Colombiano de Ciencia y Tecnología ha manifestado que:

“el contar con una estrategia nacional de ciencia, tecnología e innovación (CTI) es clave para los diferentes grupos de interés que se articulan frente a una serie de objetivos y prioridades donde la CTI contribuyen a la generación de nuevo conocimiento, y esta se transforma en un motor fundamental para el desarrollo económico, el crecimiento sustentable y lograr viabilizar una mayor equidad social, afianzando la paz y la democracia y con ello favorecer la soberanía del país”. (Pardo, 2018)

Resaltada la importancia que tienen los intangibles en una economía globalizada, los sistemas tributarios actuales no deben perder de vista la importancia de un régimen tributario efectivo, en ese sentido la OCDE, en el año 2009 creó El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines Tributarios, esto producto de una directriz que fue impartida por los países del G20, con el objetivo de lograr transparencia e intercambio de información. En este Foro se busca dar lineamientos para que los países de América Latina cuenten con normativas tributarias ajustadas a los estándares internacionales. A través de distintos análisis sobre el comportamiento y desarrollo tributario de los países de esta región, a una de las conclusiones que se ha llegado es la importancia de *“fortalecer el conocimiento sobre la valoración de activos intangibles”*. (Arias, 2017)

Todo lo anterior para resaltar la relevancia de los activos intangibles y decir que los sistemas tributarios actuales deben partir de la especial importancia que estos revisten en la economía del país, donde se encuentran los que están asociados a la propiedad industrial. Lo anterior, acompañado de una protección jurídica eficaz, permitirá un aumento en los

índices de inversión extranjera y más en una economía emergente como la colombiana, pues las empresas traen consigo innovación y desarrollo (Torres, 2014).

1.2 El IVA y su relación con los activos intangibles

Como es sabido, el IVA¹ es un impuesto de naturaleza indirecta que desde sus orígenes en el sistema jurídico tributario colombiano, ha recaído solo sobre bienes corporales muebles. No obstante, a través de la Reforma Tributaria, Ley 1819 de 2016, ocurre una ampliación notable de su hecho generador, incluyendo no solo la venta de inmuebles², sino también la venta o cesión de los derechos sobre los activos intangibles únicamente asociados con la propiedad industrial. Conforme a esto introdujeron los siguientes cambios.

Tabla 1. Comparación del Art. 420 E.T antes y después de la ley 1819 de 2016

Artículo modificado	ANTES	AHORA
Art 420 – Hechos sobre los que recae El impuesto a las ventas	<p><i>“a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.</i></p> <p><i>b) La prestación de servicios en el</i></p>	<p>a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.</p> <p>b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.</p>

¹ Creado con la Ley 20631 de 1975

² Actualmente se conservan como un hecho generador del IVA (literal a. del artículo 420 del E.T.), sin embargo figura exclusión expresa sobre los mismos (numeral 12 del artículo 424 del E.T.) y figura como gravados con el Impuesto Nacional al Consumo (artículo 512-22 del E.T.)

	<p><i>territorio nacional. (Literal modificado por la Ley 6/92, art. 25)</i></p> <p><i>c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.</i></p> <p><i>d) Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías” ...</i></p>	<p>c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.</p> <p>d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.</p> <p>e) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.</p>
--	---	--

Fuente: Elaboración propia.

Así las cosas, y continuando con el análisis sobre la ampliación del hecho generador del IVA en lo que respecta a las transacciones sobre intangibles en el territorio colombiano, encontramos que estas modificaciones amplían las definiciones de los hechos generadores del IVA, permitiendo con ello que se fiscalicen nuevas formas de economía no reguladas en la actualidad como es el caso de las actividades relacionadas con disponibilidad de acceso a bases de datos digitales, suministro de servicios audiovisuales, videojuegos, música, enseñanza a distancia, suministro de páginas web, hosting, entre otros; y las transferencias (venta y cesión) de derechos sobre activos intangibles.

1.2.1 Antecedentes legislativos

Es importante mencionar los antecedentes de este nuevo hecho generador: El proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional contemplaba en su artículo 173 como hecho generado del IVA “la venta de bienes a excepción de los expresamente excluidos”, de lo anterior se colige que la propuesta inicial pretendía grabar con el impuesto toda venta de bienes intangibles (Congreso de la República, 2016). Lo anterior quedó planteado en la exposición de motivos presentada por el gobierno:

“En Colombia, a diferencia de la mayoría de países, las transacciones de intangibles que se realizan en el territorio nacional no se gravan con IVA. En muchos otros países se gravan las relacionadas con software, marcas, patentes, bases de datos e información y registros sanitarios y de otra índole. Así mismo, en muchos países se excluye el goodwill (crédito mercantil) pagado que se genera como resultado de la compra de establecimientos comerciales o de compañías

...

Así, las modificaciones en el artículo 420 del Estatuto Tributario buscan extender el hecho generador en el Impuesto sobre las ventas con la inclusión de nuevos supuestos que se consideran ventas y servicios gravados con el Impuesto, así: - Ventas de bienes: con la modificación del literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario se extiende el hecho generador a aquellos supuestos en donde se realicen transacciones sobre bienes incorporables (intangibles) e inmuebles, siempre y cuando la misma legislación tributaria no la considere como excluida. Se aclara que dentro de la sujeción del impuesto, se incluyen las ventas de intangibles realizadas desde el exterior y no se restringe exclusivamente a operaciones realizadas en el territorio nacional” (Deloitte,2016).

Esta propuesta implicaba un hecho generador bastante amplio, no obstante las discusiones en el congreso se centraron en el régimen del IVA aplicable a los servicios prestados desde el exterior es decir el actual literal c) del artículo 420 del E.T, dejando de lado el análisis con respecto al IVA generado por la venta o cesión de intangibles.

Sin consideración alguna, se aprobó en bloque el artículo 173 del proyecto de ley que a la postre se convertiría en el nuevo artículo 420 del E.T. (Congreso de la República, 2017).

De acuerdo con lo anterior las consideraciones hechas por el Congreso de la República con respecto al IVA en la venta o cesión de intangibles fueron pocas, a tal punto que los antecedentes de la Ley 1819 no dan cuenta de los motivos por los cuales se incluyó el literal b) del artículo 420 del E.T, ni tampoco porqué se limitó el hecho generador del IVA contenido en el literal a) de la misma disposición a la venta de bienes corporales. Del mismo modo el literal b) se circunscribió a los bienes intangibles asociados a la propiedad industrial sin mayores consideraciones sobre el particular.

Las modificaciones introducidas a lo largo del debate legislativo tuvieron como efecto dejar sin fundamento la exposición de motivos presentada por el Gobierno nacional, toda vez que modificaron el hecho generador del IVA limitándolo a la venta de bienes corporales y tratándose de intangibles a la venta o cesión de aquellos asociados a la propiedad industrial, motivo por el cual los propósitos perseguidos por el Gobierno Nacional³ no fueron tenidos en cuenta.

³ “En consideración a lo expuesto, una reforma al IVA debe seguir los principios que guían la tributación óptima: i) el impuesto debe maximizar el recaudo produciendo la menor distorsión posible en las decisiones económicas de los agentes, ii) el tributo debe maximizar los ingresos con los menores costos de transacción posibles para los contribuyentes y la administración tributaria, iii) el régimen del tributo debe ser lo más claro

1.3 Régimen de la propiedad industrial

En primer lugar, sea del caso señalar que el artículo 653 del Código Civil clasifica los bienes en corporales o incorporeales. Los bienes corporales son las cosas reales, es decir aquellas que pueden ser percibidas por los sentidos y los bienes incorporeales son aquellos que consisten en derechos.

Con la Ley 1819 de 2016 se introduce al sistema tributario colombiano un nuevo hecho generador de IVA, ya que antes solo se gravaban bienes corporales y ahora se gravarán también la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles (bienes incorporeales), únicamente asociados a la propiedad industrial, por lo tanto es necesario abarcar a grandes rasgos el concepto de propiedad industrial.

La propiedad industrial es una rama de la propiedad intelectual, la cual protege los bienes inmateriales (intangibles, representados en derechos) que son creación del intelecto humano y a su vez son bienes que se caracterizan por la no rivalidad y la no escasez; siguiendo el principio de las economías de escala, se pueden multiplicar sin grandes cambios (ej: las patentes). (SIC, 2018)

y sencillo posible de manera que los contribuyentes entiendan de manera clara sus obligaciones y puedan cumplir con ellas, iv) el tributo debe producir el monto de impuestos que se espera genere, en el momento oportuno, evitando la doble tributación y la evasión, de manera que los contribuyentes perciban al sistema como justo y efectivo, y v) el régimen debe tener la flexibilidad para adaptarse a los avances tecnológicos y comerciales de acuerdo con lo señalado por la OCDE” (Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, 2016).

Por otro lado, el título II del Código de Comercio regulaba todo lo concerniente al régimen de propiedad industrial en Colombia, este ha sido modificado por distintas decisiones⁴, la última de ellas fue la Decisión 486 del 14 de septiembre del 2000 (Acuerdo de Cartagena). También el Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial fue incorporado a la legislación colombiana mediante la Ley 178 de 1994⁵, publicada en el Diario Oficial No. 41.656 del 29 de diciembre de 1994.

Actualmente todo lo relacionado con el régimen de propiedad industrial que rige en Colombia está consignado en la Decisión 486 del 2000, la cual contiene en Régimen Común sobre Propiedad Industrial.

A continuación se definirán algunos bienes asociados a la propiedad industrial:

- En la Decisión 486 del 2000 no se encuentra una definición de **patente o patente de invención**, sin embargo la Superintendencia de Industria y comercio a señalado que *“La Patente⁶ es un privilegio que le otorga el Estado al inventor como reconocimiento de la inversión y esfuerzos realizados por éste para lograr*

⁴ El Código de Comercio fue modificado por la Decisión 85 del Acuerdo de Cartagena incorporada a la legislación nacional por medio del Decreto 1190 de 1978, a su vez esta Decisión fue modificada por la Decisión 313 del 6 de febrero de 1992, la cual estableció un régimen común sobre propiedad industrial, reglamentado parcialmente por el Decreto 575 de 1992. La Decisión 313 fue sustituida por la Decisión 344 del 21 de octubre de 1993 del Acuerdo de Cartagena, publicada en la Gaceta No. 142 del 29 de octubre de 1993. La Decisión 344 fue reglamentada mediante el Decreto 117 de 1994, publicado en el Diario Oficial No. 41.174 del 14 de enero de 1994. La Decisión 344 fue sustituida por la Decisión 486 del 14 de septiembre del 2000 acuerdo de Cartagena.

⁵ *“Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial’, hecho en París el 20 de marzo de 1883, revisado en Bruselas el 14 de diciembre de 1900, en Washington el 2 de junio de 1911, en La Haya el 6 de noviembre de 1925, en Londres el 2 de junio de 1934, el Lisboa el 31 de octubre de 1958, en Estocolmo el 14 de julio de 1967 y enmendado el 2 de octubre de 1979”*

⁶ El Ministerio de Economía, Fomento y Turismo de Chile ha señalado que por patente se entiende el derecho exclusivo que concede el Estado para la protección de una invención, la que proporciona derechos exclusivos que permitirán utilizar y explotar su invención e impedir que terceros la utilicen sin su consentimiento. Si opta por no explotar la patente puede venderla o ceder los derechos a otra empresa para que la comercialice bajo licencia.

una solución técnica que le aporte beneficios a la humanidad. Dicho privilegio consiste en el derecho a explotar exclusivamente el invento por un tiempo determinado”. (SIC, 2018). La decisión 486 del 2000 abarca en el título II *Las Patententes de Invención* ahí señalan los requisitos de patentabilidad, los titulares de la patente, las solicitudes de Patente, el trámite de la solicitud, los derechos que confiere la Patente, las obligaciones del titular de la patente, el régimen de licencia obligatorias, los actos posteriores a la concesión, la nulidad de la patente y la caducidad de la patente.

- La Decisión 486 del 2000 define los **modelos de utilidad** en su *Artículo 81*: “*Se considera modelo de utilidad, a 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, ventaja o efecto técnico que antes no tenía”.*

- Los **diseños industriales** están regulados en el Título V de la Decisión 486 del 2000 y definidos en el artículo 113: “*son 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 finalidad de dicho producto”.* También en este título se abarcan temas como: los requisitos para la protección, el procedimiento de registro y los derechos que confiere el registro.

- **Las marcas** están definidas en el título VI, en el Artículo 134: *“A efectos de este régimen constituirá marca⁷ cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. - 32 - Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: a) las palabras o combinación de palabras; b) las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos; c) los sonidos y los olores; d) las letras y los números; e) un color delimitado por una forma, o una combinación de colores; f) la forma de los productos, sus envases o envolturas; g) cualquier combinación de los signos o medios indicados en los apartados anteriores”*. Este título también contiene los requisitos para el registro de marcas, el procedimiento de registro, los derechos y limitaciones conferidos por la marca, las licencias y transferencias de las marcas, la cancelación del registro, la renuncia al registro, la nulidad del registro y la caducidad del registro.
- **Los lemas comerciales** Artículo 175 de la Decisión 486 del 2000: *“Se entiende por lema comercial la palabra, frase o leyenda utilizada como complemento de una marca... Artículo 180.- Se entenderá por marca colectiva todo signo que sirva para distinguir el origen o cualquier otra característica común de productos o servicios pertenecientes a empresas diferentes y que lo utilicen bajo el control de un titular”*.

⁷ Ver artículo 135 de la Decisión 486 del 2000 – lo que no se puede registrar como marca.

- **Nombre comercial** Artículo 190 de la Decisión 486 del 2000: *“Se entenderá por nombre comercial cualquier signo que identifique a una actividad económica, a una empresa, o a un establecimiento mercantil. Una empresa o establecimiento podrá tener más de un nombre comercial. Puede constituir nombre comercial de una empresa o establecimiento, entre otros, su denominación social, razón social u otra designación inscrita en un registro de personas o sociedades mercantiles. Los nombres comerciales son independientes de las denominaciones o razones sociales de las personas jurídicas, pudiendo ambas coexistir”*.
- El título XII regula las Indicaciones Geográficas, entre ellas se encuentran: Las **Denominaciones de Origen**: Artículo 201.- *“Se entenderá por denominación de origen, una indicación geográfica constituida por la denominación de un país, de una región o de un lugar determinado, o constituida por una denominación que sin ser la de un país, una región o un lugar determinado se refiere a una zona geográfica determinada, utilizada para designar un producto originario de ellos y cuya calidad, reputación u otras características se deban exclusiva o esencialmente al medio geográfico en el cual se produce, incluidos los factores naturales y humanos”*.

También define las **indicaciones de procedencia**: *“Se entenderá por indicación de procedencia un nombre, expresión, imagen o signo que designe o evoque un país, región, localidad o lugar determinado”*. (Decisión 486 del 2000, Art. 221)

- **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”.* (Decisión 486 del 2000, Art. 224)

Al respecto, la DIAN, mediante el Oficio No. 007073 del 29 de marzo del 2017 aborda los conceptos de propiedad industrial y propiedad intelectual, debido a que la norma del literal b) del artículo 420 (hecho generador del IVA) del E.T reza lo siguiente: *“venta o cesión de derechos intangibles, únicamente asociados a la propiedad industrial”*. De esta lectura se deduce que el alcance que se debe dar es el de la propiedad industrial, sobre esto la DIAN señala que si bien este tema no es de la órbita del derecho tributario, para efectos del IVA es necesario acudir a la doctrina:

“El derecho de autor en la Era Digital.” Ulises Hernández Pino Grupo de Investigación GEC Red de Investigación Educativa-ieRed Universidad del Cauca v2. 2012-05-2 donde al referirse a este tema señaló:

La Propiedad Intelectual es la denominación que recibe la protección legal sobre toda creación del talento o del ingenio humano, dentro del ámbito científico, literario, artístico, industrial o comercial.

(...)

La Propiedad Industrial por su parte, es la protección que se ejerce sobre las ideas que tienen aplicación en cualquier actividad del sector productivo o de servicios. En Colombia, para oficializar esta protección se requiere un registro

formal en la Superintendencia de Industria y Comercio y sólo es válido durante algunos años para asegurar el monopolio de su explotación económica”.

Así las cosas, la principal diferencia entre la Propiedad Industrial y la Propiedad Intelectual, radica en que la primera protege la idea sólo en el caso que tenga una aplicación industrial, mientras que la segunda protege el ingenio artístico y el medio en el que va la creación durante toda la vida del autor (más de 80 años). Finalmente, tanto la propiedad intelectual (dentro de la cual se encuentran comprendidos los derechos de autor) como la propiedad industrial gozan de una protección y después de que esta se termine, pasan las creaciones al dominio público, es decir cualquier persona o empresa que pueda utilizar las creaciones sin permiso o autorización o pagar por ello, sólo siempre deben reconocer el autor de la creación. (Oficio de la DIAN No. 007077, 2017).

También la DIAN en su Concepto 005840 de marzo 17 de 2017, dando respuesta a la solicitud realizada por un ciudadano quien consultó si los activos intangibles a los que se refiere el literal b) del artículo 420 E.T. hace referencia a los activos intangibles regulados por la Decisión 486 de 2000 de la Comunidad Andina de Naciones (en la cual se implantó el Régimen Común sobre Propiedad Industrial) y por lo tanto los activos que no se encuentran señalados en la Decisión⁸ no están gravados con IVA. Respecto de ello, la DIAN señaló que el literal b) del artículo 173 del proyecto de reforma tributaria estructural

⁸ Esta decisión define lo relacionado a la protección de los derechos asociados a las nuevas creaciones, es decir patentes (de invención y de modelo de utilidad), diseño industrial, esquemas de trazado de circuitos integrados; signos distintivos entre esas marcas de servicios y productos, nombres, enseñas comerciales lemas comerciales,

se refiere genéricamente a los activos intangibles asociados a la propiedad industrial que están gravados con IVA y no hizo especificación sobre cuáles de esta clase de activos están o no gravados con el impuesto. También menciona que aunque la Decisión 486 del 2000 de la CAN sí enuncia específicamente activos intangibles asociados a la propiedad industrial, la Ley 1819 del 2016 no hace alusión específicamente a estos activos intangibles y los grava de manera general, esto basado en la aplicación del principio general de interpretación, el cual señala que “lo que el legislador no distingue, no le es dado al intérprete distinguir”. (Sentencia C-317,2012).

Finalmente, la DIAN indica que si bien los derechos de autor⁹ y la propiedad industrial son formas de la propiedad intelectual, se encuentran tipificados de manera diferente, lo que permite concluir que en el literal b) del artículo 420 del E.T condiciona a que sean activos intangibles sólo asociados a la propiedad industrial, más no a la propiedad intelectual, pero deja expreso que más adelante puede haber lugar a algún decreto reglamentario del Gobierno Nacional. (Oficio de la DIAN No. 007073, 2017)

1.4 Expectativa del gobierno respecto al recaudo del IVA:

Alrededor del tema en mención, amplios comunicados y noticias en diarios de circulación nacional han sido objeto de diferentes publicaciones, con lo cual el análisis que se efectúa sobre este tema en el país es el siguiente: la expectativa del Gobierno respecto

⁹: “El Centro Colombiano del Derecho de Autor ha dicho que los derechos de autor son: “el conjunto de normas que protegen al autor como creador de una obra en el campo literario y artístico, entendida ésta, como toda expresión humana producto del ingenio y del talento que se ve materializada de cualquier forma perceptible por los sentidos y de manera origina (sic) (..)”

del recaudo en materia tributaria para el 2017 fue de \$130,4 billones de pesos de acuerdo con las proyecciones del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Frente a esto los impuestos que más han contribuido al crecimiento del recaudo son: el IVA; el impuesto de Renta y Complementarios; las retenciones en la fuente a título de renta e IVA. Por su parte, Santiago Rojas, quien en su momento era el director de la DIAN, en las proyecciones iniciales de esta entidad el recaudo tributario bruto serían cerca 140 billones de pesos.

El IVA fue uno de los impuestos más controversiales de acuerdo con las proyecciones de la cartera de Hacienda para el año 2017, pues en cuanto al IVA y el Impuesto Nacional al Consumo se esperaba un recaudo de 41,3 billones de pesos (11,2 billones adicionales a los que se tuvieron en 2016).

Así las cosas, el recaudo del IVA los seis primeros meses del año 2017 tuvo un incremento de 20,4% respecto del 2016, generando ingresos por 15,9 billones de pesos lo que significa que ya se ha conseguido 38,4% del objetivo. En el mes de agosto¹⁰ el recaudo del IVA fue de 20,5 billones (3,7 billones más respecto al 2016). Lo anterior ha llevado a que el recaudo de este impuesto sea equivalente al 6% del PIB para el 2017 - 1,1% más respecto al 2016 (4,9%). Al respecto, Gustavo Cote, exdirector de la DIAN, señaló que “el mejor comportamiento ha estado por el lado del IVA, en donde se aumentó la tarifa y además la DIAN tiene más dientes pata evitar la evasión en el país”. (Diario el País, 2017)

¹⁰ “**El IVA explica el 4,2 por ciento del 6,5 por ciento que creció el recaudo total**”, dice el informe de la Dian, según el cual solo en agosto entraron a las arcas públicas 7,7 billones de pesos, equivalentes a un incremento de 9,3 por ciento en comparación con el mismo mes del año pasado”. Noticias el tiempo. Septiembre 11 del 2017

Al respecto la DIAN indicó que el incremento del IVA se debía: i) Al aumento de la tarifa general; ii) Los efectos incluidos en la Reforma tributaria sobre declarar como delito el no pago de impuestos; y iii) Los resultados de la gestión de control de declaración y cobro de impuestos. Pero a pesar de las proyecciones, expectativas y resultados, debido a la desaceleración de la economía y debido a que las proyecciones del PIB disminuyeron, el Director de la DIAN destacó que pese a ser un buen resultado el que se presentó los primeros siete meses del año 2017, finalmente el recaudo sería inferior al esperado. (Dinero.com, 2017)

Teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, lo que se traduce en mayor eficiencia y facilidad al momento de su recaudación; y sumado a esto el aumento de la tarifa en 3 puntos (16% a 19%) con la Ley 1819 de 2016, esto conlleva a que en el 2017 haya aumentado el recaudo como lo indicó la DIAN. El 2017 fue un año de crecimiento en recaudo de impuestos para Colombia de acuerdo con lo informado por la DIAN, pues en los meses de enero a noviembre del 2017 se logró recaudar \$128.7 billones, es decir hubo un incremento del 7.8% respecto al 2016 (\$119.4 billones de pesos).

De esta manera, noticias como el “El rey de los tributos, el IVA, registró la mayor contribución a la variación de enero a noviembre, al tener un incremento del 23.9% pasando de \$25.5 billones en 2016 a \$31.6 en 2017” (El espectador, 2017), empezaron a ocupar las primeras páginas de los diarios de amplia circulación nacional.

Así también, manifestó la DIAN que: “El desempeño del IVA se explica principalmente, por el incremento de la tarifa que pasó del 16% al 19%; por el desempeño de la economía en lo corrido del año, por los resultados de la gestión de la DIAN, que desde comienzos del año ha venido adelantando campañas de cobro y de control del tributo y por los efectos de tipificar como delito penal en la Ley 1819 de 2016, la conducta de no cobrar el IVA”.

Respecto de lo anterior no hay que dejar de lado que si bien se registró un aumento en el recaudo de este impuesto, la venta y cesión de derechos sobre activos intangibles asociados únicamente a la propiedad industrial, no ha aportado significativamente a las cifras nacionales de recaudo, este hecho generador no ha sido destacado por la DIAN como un componente que ocupa renglones en el recaudo del IVA, tampoco se encuentra información específica sobre el recaudo que ha generado este clase de transacciones.

Se consultó a la DIAN mediante PQRS2018140100010107 sobre el recaudo del IVA y el impacto económico respecto de la venta o cesión de derechos intangibles asociados a la propiedad industrial en Colombia, en su respuesta no suministraron la información solicitada y manifestaron que la información estadística sólo se encuentra autorizada para ser suministrada al Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), posterior a esto se envió solicitud al DANE, quienes respondieron que no producían dicha información (respuesta a solicitud No. 20183130133002 y 20183130135182 mediante Radicado No. 20181510102011).

Por lo anterior, nótese como desde ya, se empieza a vislumbrar no solo las bajas o nulas cifras de recaudo adscritas al hecho generador del IVA que se viene analizando, sino que también, los análisis de expertos tributarios, como es el caso de Zarama, Plazas Vega y Amaya Mantilla, empezaron a señalar que la negociación de activos intangibles no se encontraría gravada con el impuesto si los mismos constituyen activos fijos para el enajenante, como se analizará en el segundo acápite del siguiente capítulo.

CAPITULO II

DETERMINACIÓN DEL EFECTO PRÁCTICO EN LA REALIDAD TRIBUTARIA RESPECTO DE LA VENTA O CESIÓN DE DERECHO SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES ÚNICAMENTE ASOCIADOS A LA PROPIEDAD INDUSTRIAL COMO HECHO GENERADOR DEL IVA EN COLOMBIA

2.1 Clasificación contable de los intangibles de acuerdo con las Normas

Internacionales de Contabilidad (NIC):

Es necesario empezar por abordar que se entiende por activo:

Activo: *“Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y respecto del cual, la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”.* (NIC 38, 1998).

De acuerdo con la definición de “activo” establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB (Órgano Emisor de Normas), este concepto se puede desagregar en tres momentos:

- *Resultado de Hechos Pasados:* es decir, el bien debe proceder de un hecho cumplido en el pasado.
- *Recurso Controlado:* el control es esencial para definir la condición de Activo de un bien; se tiene control cuando son asumidos tanto los riesgos como las ventajas del bien en tiempo presente. Tener el control es poder decidir su propósito y usarlo e impedir que sea utilizado por terceros porque se tiene el

control o dominio.

- *Beneficio económico Futuro*: este se refleja en el potencial que tiene el bien para contribuir de manera directa o indirecta a los flujos de efectivo de la entidad, es decir, posibles entradas de dinero. (Párrafo 2.17 Sección 17).

Continuando con la revisión de la Normas Internacionales de Contabilidad, encontramos que los activos se dividen en las siguientes categorías:

Activos No Corrientes (fijos)	Activos Corrientes
Bienes y derechos duraderos que han sido obtenidos con el fin de ser explotados por la empresa.	Se espera realizar, vender o consumir en el ciclo normal de la operación de la entidad a corto plazo (12 meses)
No se van a comercializar o convertir en líquido a corto plazo (12 meses).	Se mantiene el activo principalmente para la negociación.
<p>Por otra parte, se pueden diferenciar dos clases de activos fijos a saber: Activo fijo tangible, que son todos aquellos bienes y materiales tangibles, es decir, se pueden tocar, algunos de estos podría ser: i) Los terrenos y bienes naturales; ii) Las construcciones, que se circunscriben a todo tipo de inmuebles en general y que son propiedad de la organización, como</p>	Se trata de efectivo u otro medio equivalente al efectivo no restringido. (NIC1).

<p>edificios, pisos o locales; iv) Las instalaciones técnicas, que se refiere a todos aquellos elementos que, en conjunto, constituyen una unidad de uso especializada necesaria para la actividad de la empresa. Se trata de montajes en cadena y otro tipo de construcciones similares; v) La maquinaria, esto es, todas aquellas máquinas, vehículos industriales y herramientas necesarias para la actividad cotidiana; vi) El mobiliario, que se refiere a todas las estanterías, mesas, sillas, mostradores y demás muebles que posee la empresa; Equipos para procesos informáticos, compuesto por ordenadores, impresoras, escáner y demás aparatos electrónicos; vii) Elementos de transporte, referidos a todos los medios de transporte que formen parte de los bienes de la compañía, como coches, camiones, motos, barcos, etc., utilizados para el transporte de personas, mercancías, materiales o animales.</p>	
--	--

<p>De otra parte, se encuentran los <u>Activos fijos intangibles</u>, que son aquellos bienes y derechos que no son físicos o palpables como tal. Se trata de bienes como: marcas, patentes, fondos de comercio, gastos de investigación, derechos de autor, franquicias y licencia.</p>	
---	--

Por su parte, el E.T. divide los activos en movibles y fijos o inmovilizados, de la siguiente manera:

“Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (Artículo 60 E.T.).

En ese sentido, la calificación de un activo como fijo o no dependerá de su función dentro de la actividad del ente económico. Así, si el activo no está destinado a ser enajenado como consecuencia del giro ordinario de sus negocios, será un activo fijo.

Adicionalmente, es importante hacer un análisis de lo que indican las normas contables, en este caso las NIC respecto de los intangibles, la NIC 38, describe los activos intangibles y la manera como deben ser registrados contablemente.

A continuación, se abordarán algunos aspectos relevantes para el presente trabajo:

El objetivo de la NIC 38 consiste en: *“Prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios”* (identificabilidad, control, reconocimiento y medición).

En otras normas están contemplados: NIC 2 Inventarios, NIIF 3 Combinación de negocios; NIIF 5 Activos disponibles para la venta; NIIF 6 Reconocimiento y medición de Explotación y evaluación de minerales; NIC 11 Construcción; NIC 17 Arrendamientos; NIC 19 Beneficios a Empleados; NIC 32 Instrumentos financieros, gastos en desarrollo y extracción de minerales, gas natural y recursos no renovables similares.

La NIC 38 contiene todos aquellos intangibles que no están contemplado en alguna de las normas señaladas anteriormente y define a los activos intangibles como aquellos activos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, estos pueden estar enmarcados dentro de una estructura externa (Ej: Marcas) en una estructura interna y dentro de una competencia individual (conocimiento, experiencia).

Las entidades destinan recursos en el desarrollo, adquisición, mejora o mantenimiento de recursos intangibles algunos de ellos son: las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, las marcas, los conocimientos comerciales, en esta amplia denominación también se encuentran las patentes, los derechos de autor, programas informáticos, las listas de clientes, entre otros. (NIC 38).

Ahora bien, como se mencionó anteriormente los intangibles deben cumplir con los siguientes criterios¹¹:

a. Identificabilidad: un activo intangible debe ser identificable. Para poderlo distinguir del fondo de comercio, se debe identificar individualmente y debe ser reconocido de forma separada.

Un activo intangible cumple con este criterio cuando: es separable, es decir que puede ser vendido, dado en explotación, cedido o arrendado; y proviene de derechos contractuales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

b. Control: Habrá control si la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros (a través de derechos de tipo legal), que surgen del activo intangible y además debe tener la capacidad de oponerse al acceso de terceros a dichos beneficios. Por ejemplo: la entidad controlará la obtención de esos beneficios económicos si tiene el activo protegido por derechos legales que surgen del régimen normativo de propiedad intelectual e industrial o si existe una obligación hacia los empleados de mantener la confidencialidad.

¹¹ NIC 38.

- c. Respecto al reconocimiento y medición:** Para el reconocimiento de un activo intangible la entidad debe demostrar: la definición de un activo intangible y el criterio de reconocimiento
- Un activo intangible surgido del desarrollo se reconocerá si:

“(a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo. (NIC 38)

De todo lo anterior, se puede inferir que en general los activos intangibles asociados únicamente a la propiedad industrial se encuentran clasificados contablemente como activos no corrientes de las empresas, punto importante para concluir más adelante sobre

los efectos que tendría en la realidad económica de las Compañías, el nuevo hecho generador del IVA.

2.2 Análisis jurídico tributario del hecho generador de venta o cesión de derechos asociados a la propiedad industrial en el IVA

Tal como se desprende de lo expuesto con antelación, en primer lugar es posible concluir que según las normas de tipo contables actualmente vigentes en Colombia, los activos asociados con la propiedad industrial de las compañías, son esencialmente activos clasificados como activos fijos, toda vez que no se enajenan en el giro ordinario de los negocios.

Frente a ello, resulta de trascendental importancia hacer referencia al párrafo 1 del artículo 420 del E.T., el cual de forma expresa establece que no está gravada con IVA, *“la venta de activos fijos salvo que se trate de las excepciones previstas para los bienes inmuebles de uso residencial, automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos”*.

Así las cosas, y sin mayores elucubraciones, encontramos que siempre y cuando, los derechos sobre el intangible objeto de venta o cesión, se refieran a un intangible asociado a la propiedad industrial de la Compañía, entonces su clasificación en la contabilidad será la de activo fijo, motivo por el cual, su negociación no generaría IVA en virtud del párrafo 1 del artículo 420 del E.T.

En ese sentido la Doctrina Nacional concuerda con lo señalado anteriormente:

*“Es así, como el efecto de esta norma quedó muy limitado, al gravar con IVA solamente los activos intangibles asociados a la propiedad industrial, entendiendo como tales los protegidos por el régimen de propiedad industrial tales como marcas, software, patentes y diseños industriales, los cuales sólo serían gravados por quien se dedique a comprar y vender dicho tipo de derechos intangibles **pero, la venta de los mencionados intangibles por un empresario que no se dedique a negociar los mismos, no estará gravada con IVA por ser un activo fijo**”.* (subrayado y negrita por fuera del texto original) (Zarama & Zarama, 2017). Posición con la que concuerdan Plazas Vega & Amaya Mantilla¹²

Para complementar la conclusión anterior, es necesario señalar que en el mercado, los intangibles se negocian principalmente a través de **cesión** o **licenciamiento**. Sobre la cesión, el Código Civil colombiano no contempla definición alguna, únicamente en la normativa del contrato de compraventa, se incluye un acápite específico que trata sobre “*la transmisión de créditos y otros derechos incorporales*”, que permite ser aplicable a la transmisión de todo derecho o acción. Por su parte, el artículo 1526 del Código Civil regula los efectos respecto a terceros de toda cesión de un crédito, derecho o acción. No obstante aunque el Código Civil carece de una regulación general sobre cesiones de derechos, es posible encontrar reguladas de ciertas cesiones entre ellas en el artículo 1531 del Código Civil, que se encuentra la regulada la cesión de derechos hereditarios.

¹² “resulta particularmente complejo el gravamen sobre intangibles si se mantiene el criterio, de ya larga tradición en Colombia, según el cual no se gravan con IVA las ventas de activos fijos” (Plazas Vega & Amaya Mantilla, 2017).

Entonces, la cesión de derechos se puede definir como un negocio jurídico mediante el cual una de las partes llamada cedente le transmite a otra llamado cesionario la titularidad jurídica que ostenta sobre un bien.

Por su parte el E.T. contiene los hechos que se consideran venta, el artículo 421 del E.T. señala lo siguiente:

“Hechos que se consideran venta:

- a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.*
- b) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.*
- c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”*

Ahora bien, de otra parte y en lo que respecta a la figura contractual del licenciamiento de activos intangibles, La DIAN en el Concepto 370 de 2015 en su radicado No. 0616254 del 06 de octubre de 2014, señala que el licenciamiento bajo la legislación

colombiana, se comporta como una prestación de servicios, señalando como ejemplo, que quien sea propietario de un software podrá realizar básicamente la venta de los derechos patrimoniales y el licenciamiento, última prestación donde tiene como obligación la de autorizar a la parte que actúa como licenciada para hacer uso del intangible.

Ahora bien, en lo que respecta a la prestación de servicios, con la expedición del Decreto 1732 de 1992 en su artículo 1.º se incorporó la definición de servicio para efectos del IVA en los siguientes términos: *“se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”*.

Para explicar la diferencia entre cesión y licenciamiento, se tomará como ejemplo el contrato de cesión de marca y el contrato de licencia de marca. Estos dos contratos son fuente de ingresos para el titular de esta.

Respecto del contrato de licencia, el titular de una marca llamado en este contrato licenciante otorga la autorización a un tercero llamado licenciataria para usar su marca, de acuerdo con los términos estipulados en el contrato (SIC, 2001. Concepto 01010101). La licencia se diferencia de la cesión en cuanto a que en este contrato, el licenciante no se desprende de la titularidad de derecho de dominio sino que solo permite el uso de la marca a un tercero con la contraprestación de una remuneración. (OMPI, s.f)

También la Dirección Nacional de Derecho de Autor, mediante Concepto 66819 del 02 de diciembre de 2016 deja claro la diferencia entre licencia y cesión de derechos patrimoniales de autor, señalando lo siguiente:

“No se debe confundir el contrato de licencia con la cesión o transferencia de derechos patrimoniales de autor, ya que este no implica el desprendimiento de los derechos, sino que simplemente faculta al licenciatarario a usar la obra... Como no hay desprendimiento de los derechos, el titular puede seguir disponiendo de estos bienes sea a través de otros contratos de licencia o, incluso, a través de contratos que impliquen la transferencia, sin vulnerar los derechos o intereses de terceros”.

Los anteriores conceptos se dejan expuestos, ya que son de suma importancia para el análisis que se pasa a presentar sobre la configuración actual del hecho generador en lo que respecta a las expresiones de **venta o cesión** de derechos sobre activos intangibles, pues valdrá la pena analizar si cuando la norma establece el hecho generador de IVA sobre los intangibles únicamente lo concibe como transferencia de dominio de los derechos o si también sería posible su configuración como una prestación de un servicio.

Sí bien hasta este punto se han esbozado los conceptos de cesión y licenciamiento con sus diferencias, sin perjuicio de lo anterior la DIAN en el concepto No. 00001 de 2003 (concepto unificado del IVA) en el cual expone un análisis completo respecto de la cesión de derechos intangibles en el contrato de franquicia, el cual resulta de gran relevancia para el presente análisis dada la variedad de prestaciones económicas que involucra veamos:

*“2.4. **FRANQUICIA** El contrato de franquicia es un contrato innominado en virtud del cual una de las partes denominada el franquiciante concede a otra llamada el franquiciado, a cambio del pago de una remuneración (regalías), el uso de su propia fórmula de distribución comercial que comprende en general la cesión de una denominación o marca, la transferencia de un know How, la prestación de asistencia y en ocasiones el suministro de ciertos bienes o equipos. En otras palabras se trata para el franquiciante de la explotación económica de su marca, de sus métodos comerciales y de organización corporativos, como conjunto de conocimientos obtenidos a través de su experiencia en la producción y distribución de ciertos bienes y/o servicios (bienes intangibles). A su vez, el franquiciado accede a los beneficios de la reputación de una marca acreditada, así como a unos métodos y conocimientos (Know how) que solo habría podido adquirir después de una larga, costosa y contingente experiencia en el mercado. Este contrato como lo señala la doctrina, es un contrato complejo cuyo objeto involucra diversas prestaciones que pueden estipularse en varios contratos o en un contrato unitario, entre las que se destacan las siguientes:*

2.4.1. Cesión de una marca:

El contrato de franquicia involucra necesariamente la transferencia o cesión del uso de una marca de bienes o servicios por parte del franquiciante en favor del franquiciado (licencia de uso) quien no podrá ceder la marca a terceros, ni otorgar licencias, salvo estipulación en contrario (Art. 556 C. Co.).

Así las cosas, la cesión de la marca que hace el franquiciante a través de una licencia contractual puede consistir en la **transferencia (Transferir la titularidad del derecho de dominio)** del intangible en venta o en usufructo, **o su entrega en arrendamiento (prestación de hacer)** al franquiciado, para lo cual deberá cumplir con las disposiciones que para tales efectos señala la decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, cuando se trate de contratantes de países miembros.

2.4.2. Cesión de un know how:

Para los efectos impositivos se entiende por Know How la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica y susceptible de cederse para ser aplicada en el mismo ramo con eficiencia (Art. 1o. Decreto. 2123 de 1975). Ahora bien, la franquicia también supone necesariamente la transmisión de un know how por parte del franquiciante en favor del franquiciado, **dicha cesión puede consistir en la transferencia del intangible (prestación de dar) en usufructo o su entrega en arrendamiento al franquiciado quien no puede cederlo a terceros ya que el interés principal para el franquiciante es que el know how permanezca secreto**”.

Nótese entonces como dentro del contrato de cesión del intangible, bien se podría pactar la transferencia de dominio del bien (prestación de dar) o su entrega en arrendamiento (prestación de hacer). Lo anterior, debe analizarse a la luz de lo que la

legislación tributaria entiende por venta y por prestación de servicios¹³ para efectos del IVA.

De acuerdo con lo anterior, en la transacción de los intangibles estamos ante dos escenarios diferentes con tratamiento diferenciado, por un lado la prestación de servicios derivada del licenciamiento de un intangible, que, en principio, debe ser gravada de conformidad con el literal c) del artículo 420 del E.T. y, por otro, la cesión de los intangibles caso en el cual será aplicable el literal b) de la misma disposición.

¹³ Artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 dispone: para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, *“toda actividad, labor o trabajo prestado por el responsable del IVA, sin que la misma conlleve a una relación laboral. En la realización de actividades a título de prestación de servicios se contrata una obligación de elaborar, realizar o desarrollar alguna actividad o producto, sin importar si prima el factor material sobre el intelectual o viceversa. En dicha relación se genera una contraprestación en donde el beneficiario del servicio realizado deberá pagar ya sea en dinero o en especie, de acuerdo a lo que pacten las partes”*

CONCLUSIONES

De todo lo referido en apartados anteriores, y efectuando una análisis integral del literal b) del artículo 420 del E.T., es posible señalar que:

- La redacción del literal b) del artículo 420 del E.T., supone una primera complicación, no hay certeza respecto de cuales son los activos intangibles asociados a la propiedad industrial, lo anterior, en la medida en que los conceptos que han sido emitidos por la DIAN, no son concluyentes sobre el particular, y una prueba de ello, es que mediante el Concepto 005840 del 17 de marzo de 2017, se señaló que no se puede entender que los activos asociados a la propiedad industrial son los señalados por la Decisión 486 del 2000, única fuente pertinente que los clasifica con certeza.

- Por otra parte, en Colombia no se encuentran reportadas cifras de recaudo por el hecho generador sobre la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles asociados únicamente a la propiedad industrial. Ello aunado al problema que supone el parágrafo 1 del artículo 420 E.T. a la hora de gravar la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, permite concluir que los fines perseguidos por el legislador al incorporar este hecho generador, no han sido alcanzados.

Pues bien, será la naturaleza del activo la que determinará la causación del impuesto. De acuerdo a lo desarrollado en el presente trabajo, se puede concluir que la gran mayoría de ventas o cesiones de derechos sobre activos intangibles

asociados a la propiedad industrial no generan IVA, debido a que se trata de la venta de un activo fijo, operación que no está gravada de conformidad con el parágrafo 1 del artículo 420 E.T.

- Por último, en lo que respecta a la causación del IVA en las transacciones de bienes intangibles, será necesario determinar si lo pactado en relación con el activo, se refiere a **cesión** o **licenciamiento**, y si bien, por regla general pareciera existir acuerdo sobre la diferencia entre estas dos figuras contractuales la cual radica en la transferencia del dominio del intangible, lo cierto es que tal como se expuso, según el análisis de la DIAN sobre el contrato de Franquicia, es posible que dentro del contrato de cesión, se pacte la entrega del intangible pero bajo la modalidad de arrendamiento, esto es, prestación de hacer.

En caso de concluirse que las estipulaciones contractuales se refieren a una entrega del intangible sin transferencia de dominio (generalmente licenciamiento), teniendo en cuenta que la propia DIAN ha establecido que tal negocio se comporta como una prestación de servicios, entonces partiendo de la definición de servicios para efectos del IVA, sería posible concluir que dicha transacción se encontraría gravada con el impuesto.

En todo caso, lo anterior no es pacífico, pues bien podría plantearse que como el servicio implica un intangible, y que el servicio también se ha visto comprendido dentro del concepto de “cesión”, entonces, será necesario aplicar la norma especial de los intangibles que para su gravamen exige que se encuentren

asociados a la propiedad industrial y en caso que no lo sean, ¿Entonces el servicio tampoco se encontraría gravado?

Según lo expuesto, es posible evidenciar los múltiples escenarios a los que se pueden ver enfrentados los contribuyentes que negocien activos intangibles en Colombia, lo cual sin duda es un reflejo de la inseguridad jurídica característica de nuestro sistema tributario, pues es necesario hacer un análisis conjunto de diferentes disposiciones, conceptos y definiciones a fin de determinar con algunos niveles de certeza, la procedencia de gravar o no con IVA una operación que recaiga sobre activos intangibles.

BIBLIOGRAFIA

- Agencia Tributaria. (2018). *Manual Práctico Impuesto sobre el Valor Añadido 2016 – IVA 2016 (Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) – Ministerio de hacienda y administraciones Públicas)*. . From www.agenciatributaria.es
- Alvin, & Toffler, H. (2001). *La revolución de la riqueza (Colección Debate)*. “intangibles” . Brookings Institution Press.
- Arias, I. G. (2017). “*Cincuenta Años En El Quehacer Tributario De América Latina. Capítulo 6: La Globalización y las operaciones tributarias de los contribuyentes*”. CIAT.
- Congreso de la República. (2016). “*Gaceta 894 de 2016*”. ISSN0123 - 9066.
- Congreso de la República. (2017). “*Gaceta 263 de 2017*”. ISSN0123 - 9066.
- Deloitte. (2016). “*Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”. From <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>
- Diario el País. (2017). “*En el primer semestre la Dian ya recaudó 56% de la meta tributaria del año*”
- Dinero.com. (2017). “*Dian confía en el segundo semestre para cumplir la meta de recaudo*”. *Revista Dinero*
- El espectador. (2017). *2017 ha sido un año de crecimiento en recaudo de impuestos para Colombia*. From <https://www.elespectador.com/economia/2017-ha-sido-un-ano-de-crecimiento-en-recaudo-de-impuestos-para-colombia-articulo-728082>

- Lainez, T. J. (2012). *El valor de los activos intangibles empresariales: un estudio empírico en una organización colombiana. (Tesis de maestría)*. . Medellín: Universidad Nacional de Colombia
- OCDE. (2008). *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones*
- OECD. (2006). *Intellectual property as ab economic asset: key issues in explotation and valuation background and issues*. . From <https://www.oecd.org/sti/sci-tech/37031481.pdf>
- OMPI. (2011). *World intelectual Property Report 2011 – The Changing Face of Innovation*. Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
- OMPI. (s.f). *Organización Mundial de la Propiedad Intelectual – OMPI. “Intercambiar valor, Negociación de acuerdos de licencia de tecnología. Manual de capacitación”*
- Pardo, M. C. (2018). “Ciencia, Tecnología e innovación, algunas prioridades para el país”. *Revista Portafolio*
- Ruiz, J.G. Director (2017) "Comentarios a la reforma tributaria estructural Ley 1819 de 2016". Primera edición.
- Sheehan, J., & Martinez, C. (2006). *Intellectual Property As Ab Economic Asset: Key Issues In Explotation And Valuation Background And Issues*. . From <https://www.oecd.org/sti/sci-tech/37031481.pdf>
- SIC. (2018). *Superintendencia de Industria y Comercio*. From Propiedad Industrial: http://www.sic.gov.co/recursos_user/documentos/publicaciones/Libro_PI_2020/files/libro%20propiedad%20industrial%202020.pdf
- Superintendencia de Industria y Comercio. (2015). *Concepto 01010101*. From http://www.sic.gov.co/recursos_user/historico/d2011sic7190.htm,

Torres, C. L. (2014). *“La importancia de los activos intangibles en la sociedad del conocimiento – The importance of intangible assets in the knowledge society”*.

From <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/3905/4341>

Zarama, V. F., & Zarama, M. C. (2017). *“Reforma Tributaria Comentada Ley 1819 de 2016”*. Legis.

Normatividad

- Concepto unificado del Impuesto Sobre las ventas 00001 (DIAN, Junio 19, 2003).
- Concepto 66819 (Dirección Nacional de Derecho de Autor, Diciembre 02, 2016).
- Concepto 19095 (DIAN, Agosto 18, 2017).
- Decisión 486 del 2000 – Régimen Común de Propiedad Industrial.
- Decisión 599 – Comunidad Andina.
- Ley 1819 del 2016: *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*.
- Oficio No. 007073 (DIAN, 2017).
- Oficio No. 007077 (DIAN, 2017).
- Proyecto de ley de la Reforma Tributaria 2016.
- Sentencia C-317 del 2012.