

Venta o cesión de derechos sobre activos intangibles asociados a la propiedad industrial como hecho generador del IVA en Colombia

Sale or Transfer of Rights over Intangible Assets associated with Industrial Property as a Taxable Event of Sales Tax in Colombia

Venda ou atribuição de direitos sobre ativos intangíveis associados à propriedade industrial como facto gerador de IVA na Colômbia

LAURA I. GUZMÁN PAZ¹

Resumen

El presente trabajo se propone adelantar un análisis jurídico tributario sobre el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado sobre las ventas (IVA) que se enmarca en la “venta y cesión sobre derechos de activos intangibles únicamente asociados a la propiedad industrial”, de acuerdo con la reforma tributaria – Ley 1819 de 2016.

Así las cosas, se da cuenta, a partir de la regulación de los contratos de cesión y licen-

ciamiento, de los efectos del impuesto sobre las ventas en los negocios teniendo en cuenta el hecho generador del tributo en mención.

Palabras Clave: IVA, Bienes intangibles, Propiedad Industrial, Hecho generador.

Abstract

The present work intends to advance a tax legal analysis on the generating event of the Sales Tax (VAT) that is framed in the “sale and assignment of rights of intangible assets

¹ Abogada de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, especialista en Derecho de la Competencia y Libre Comercio, de la misma casa de estudios. Correo-e: laguz16@hotmail.com
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.07>

only associated with industrial property” in accordance with the tax reform Law 1819 of 2016.

Thus, the effects of the sales tax on business from the tax generating event in question are realized from the regulation of the assignment and licensing contracts.

Keywords: Sales tax, Intangible goods, Industrial Property, Taxable event.

Resumo

O presente trabalho pretende promover uma análise jurídica tributária sobre o evento gerador do Imposto sobre Vendas (VAT) que é enquadrado na “venda e cessão de direitos de ativos intangíveis associados somente à propriedade industrial” de acordo com a reforma tributária. Lei 1819 de 2016.

Assim, os efeitos do imposto sobre vendas sobre os negócios do evento gerador de impostos em questão são realizados a partir da regulamentação dos contratos de atribuição e licenciamento.

Palavras-chave: IVA, Bens Intangíveis, Propriedade Industrial, fato gerador.

Introducción

Hoy, la tecnología, la ciencia y la innovación son factores de importancia en el marco del desarrollo económico de los Estados. El avance en estos campos genera 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*, 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 revaluar 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 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 dicha figura y es más atractivo invertir en procesos productivos; por lo tanto, hay una reducción en las tasas de desempleo de una economía con todas las consecuencias positivas del caso.

Ahora bien, 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 entidad 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. El informe destaca que gran parte del valor del mercado de una empresa está definido por sus activos intangibles (marcas, diseños, patentes, entre otros) (Sheehan y Martínez, 2006).

En el caso colombiano, el 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, definió un plan de trabajo a corto plazo (2008-2010)*, permitió identificar la falta de uso del sistema de propiedad intelectual en el país por desconocimiento y la inexistencia de beneficios económicos para los inventores y empresas innovadoras. Con posterioridad se expedieron 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.

En este contexto, los sistemas tributarios deben desempeñar un papel importante en relación con los intangibles, ya sea para percibir ingresos para el fisco o para impulsar este campo, de tal manera que es necesario “fortalecer el conocimiento sobre la valoración de activos intangibles” (Arias, 2017), lo cual pasa necesariamente por establecer la aplicación de un tributo como el IVA en los contratos de cesión y licenciamiento.

I. Consideraciones generales del IVA y los bienes intangibles

A. El IVA y su relación con los activos intangibles

El IVA² 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 inmuebles³, sino también la venta o cesión de los derechos sobre los activos intangibles únicamente asociados con la propiedad industrial. Conforme a esto, introdujeron varios cambios. La siguiente matriz evidencia las modificaciones desarrolladas (véase tabla 1).

Así las cosas, el hecho generador del IVA en lo que respecta a las transacciones sobre intangibles en el territorio colombiano fue modificado y se amplían las definiciones del aspecto material, permitiendo con ello nuevas formas de economía que no estaban reguladas, 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.

En este punto es importante mencionar los antecedentes del tema en cuestión. El proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional contemplaba en su artículo 173 como hecho generador del IVA “la venta de bienes a excepción de los expresamente excluidos”; de esto 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.

² Creado con la Ley 20631 de 1975.

³ 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.).

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>a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.</p> <p>b) La prestación de servicios en el territorio nacional (Literal modificado por la Ley 6/92, art. 25).</p> <p>c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.</p> <p>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”.</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> <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.

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 su-

puestos 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.

Esta propuesta implicaba un hecho generador 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 tributo 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). Así, las consideraciones hechas por el legislativo 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 por qué 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.

B. Régimen de la 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).

Actualmente, todo lo relacionado con el régimen de propiedad industrial que rige en Colombia está consignado en la Decisión 486 del 2000 de la Comunidad Andina (CAN), la cual contiene el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, proporcionando definiciones con respecto a las diferentes invenciones del intelecto humano de aplicación industrial que son protegidas por este régimen.

Al respecto, la DIAN, mediante el Oficio n°. 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 lo cual 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 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 solo 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

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, solo debe reconocer siempre el autor de la creación (Oficio de la DIAN n.º. 007077, 2017).

También la DIAN emitió el 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 (en la cual se implantó el Régimen Común sobre Propiedad Industrial) y por lo tanto los activos que no se encuentran señalados en la Decisión⁴ no están gravados con IVA. Respecto de ello, la DIAN señaló que el literal b) del artículo 173 del proyecto de reforma tributaria estructural se refiere genéricamente a los activos intangibles asociados a la propiedad industrial que están gravados con IVA y no especificó 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 explícitamente activos intangibles asociados a la propiedad industrial, la Ley

1819 del 2016 no hace alusión específica a estos activos intangibles y los grava, de manera general, 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 autor⁵ 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. se condiciona a que sean activos intangibles solo asociados a la propiedad industrial, mas no a la propiedad intelectual, pero se deja expreso que más adelante puede haber lugar a algún decreto reglamentario del Gobierno Nacional (Oficio de la DIAN n.º. 007073, 2017).

II. Análisis del hecho generador de venta o cesión de derechos asociados a la propiedad industrial en el IVA

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 parágrafo 1 del

⁴ Esta decisión define lo relacionado con 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.

⁵ 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) (..)”.

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, 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 parágrafo 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*” (destacado fuera del original) (Zarama y Zarama, 2017).

En este punto es necesario señalar que en el mercado los intangibles se negocian principalmente a través de *cesión o licenciamiento*. Sobre el primer concepto, el Código Civil colombiano no contempla definición concreta, 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 desarrolla los efectos respecto a terceros de toda cesión de un crédito, derecho o acción. De todas formas, es posible encontrar reguladas de ciertas cesiones entre ellas en el artículo 1531 del Código Civil, que se encuentra en relación con los derechos hereditarios.

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 –llamada cesionario–, la titularidad jurídica que ostenta sobre un bien.

Así las cosas, al aplicar dicho concepto al tema tributario encontramos que el E.T. contiene los hechos que se consideran venta, el artículo 421 y que se vinculan con la materia en cuestión:

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 (destacado fuera del original).

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 n°. 0616254 del 06 de octubre de 2014, indica 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, lo que conlleva autorizar a la parte que actúa como licenciada para hacer uso del intangible.

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 licenciatario– 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 clara 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 licenciatario 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 n°. 00001 de 2003 (concepto unificado del IVA) expone un análisis completo respecto de la cesión de derechos intangibles en el contrato de franquicia y que sirve como referente para el tema objeto de estudio.

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* como 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 que, dentro del contrato de cesión del intangible, 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 servicios⁶ 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 con las implicaciones correspondientes.

Conclusiones

En primera instancia, la redacción del literal b) del artículo 420 del E.T. supone una primera complicación: no hay certeza respecto de cuáles 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 cifras⁷ 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 con 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

⁶ El Artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 dispone que 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”.

⁷ Se consultó a la DIAN mediante PQRS2018140100010107 sobre el recaudo del IVA y el impacto económico respecto a 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 solo se encuentra autorizada para ser suministrada al Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE); posterior a esto se envió solicitud al DANE, que respondió que no producía dicha información (respuesta a solicitud No. 20183130133002 y 20183130135182 mediante Radicado No. 20181510102011).

Nótese las bajas o nulas cifras de recaudo adscritas al hecho generador del IVA analizado. Además, los análisis de expertos tributarios, como es el caso de Zarama, Plazas Vega y Amaya Mantilla, señalaron que la negociación de activos intangibles no se encontraría gravada con el impuesto si los mismos constituyen activos fijos para el enajenante, como se dejó expuesto.

que no está gravada de conformidad con el parágrafo 1 del artículo 420 E.T.

Por último, en lo que respecta a la causalidad 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, lo 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 de 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.

Referencias

Actualicese.com (2016). *IVA según Ley de reforma tributaria estructural 1819 de 2016: principales cambios*. Obtenido de <https://actualicese.com/actualidad/2017/01/05/iva-segun-ley-de-reforma-tributaria-estructural-1819-de-2016-principales-cambios/#>

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)*. Obtenido de www.agenciatributaria.es

Alvin y 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.

Concepto 19095 (DIAN, 18 de agosto de 2017).

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*. Obtenido de <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 organi-*

zación 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 an economic asset: key issues in exploitation and valuation background and issues*. . Obtenido de <https://www.oecd.org/sti/sci-tech/37031481.pdf>

Oficio de la DIAN n°. 007077 (29 de marzo de 2017).

OMPI (2011). *World Intellectual 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*.

Sheehan, J., & Martínez, C. (2006). *Intellectual Property As An Economic Asset: Key Issues In Exploitation And Valuation Background And Issues*. . Obtenido de <https://www.oecd.org/sti/sci-tech/37031481.pdf>

SIC (2018). *Superintendencia de Industria y Comercio*. Obtenido de 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*. Obtenido de 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*”. Obtenido de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/3905/4341>

Zarama, V. F. y 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 n°. 007073 (DIAN, 2017).
- Oficio n°. 007077 (DIAN, 2017).
- Proyecto de ley de la Reforma Tributaria 2016.
- Sentencia C-317 del 2012.

Fecha de recepción: 30 mayo de 2019

Fecha de aprobación par 1: 31 de julio de 2019

Fecha de aprobación par 2: 6 de agosto de 2019