

PATRIMONIO INTANGIBLE EMPRESARIAL. FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y CONTABLES FINANCIEROS PARA LA SISTEMATIZACIÓN DE LA CATEGORÍA

EVELIO SUÁREZ GUTIÉRREZ*
DULCE MARÍA CONTRERAS VILLAVICENCIO**

RESUMEN

El contenido del artículo aborda desde el derecho y la contabilidad la histórica derivación de la concepción de patrimonio, estableciéndose además su relación con la propiedad y los activos fijos intangibles. Se enmarca en la empresa y la llamada sociedad del conocimiento con el objetivo general de fundamentar teorías de dichas disciplinas para dinamizar la sistematización de la categoría patrimonio intangible empresarial. En ese sentido, el estudio se realiza mediante la aplicación de técnicas y métodos generales de investigación. Del nivel teórico, histórico-lógico, analítico-sintético, inductivo-deductivo y abstracción-concreción, obteniéndose como resultado la inserción de la categoría patrimonio intangible empresarial a través de fundamentos que permiten su comprensión para la práctica jurídica y contable financiera. Se concluye que esta categoría novedosa corresponde o se integra a la totalidad de la propiedad o el patrimonio empresarial que, por su razón de ser en el negocio, se destina o pretende destinar al intercambio o comercio en busca de beneficios o utilidades económicas.

* Economista, doctor en Ciencia Contables y Financieras, magíster en Gerencia de la Ciencia y la Innovación, licenciado en Economía de la Industria y profesor titular de la Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. <https://ssrn.com/author=2758611>; ORCID: 0000-0003-2887-1281. Afiliación institucional: Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. Correos electrónicos: suarezgutierrezve60@gmail.com; eve60@nauta.cu. Fecha de recepción: octubre de 2023. Fecha de aceptación: diciembre de 2023. Para citar el artículo: Suárez Gutiérrez, Evelio y Contreras Villavicencio, Dulce María. "Patrimonio intangible empresarial. Fundamentos jurídicos y contables financieros para la sistematización de la categoría", en *Revista La Propiedad Inmaterial* n.º 37, Universidad Externado de Colombia, enero-junio 2024, pp. 199-221. DOI: <https://doi.org/10.18601/16571959.n37.08>.

** Abogada, magíster en gerencia de la ciencia y la innovación, y profesora auxiliar de la Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. Afiliación institucional: Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Santa Clara, Villa Clara, Cuba. Fecha de recepción: octubre de 2023. Fecha de aceptación: diciembre de 2023. Correo electrónico: dulcemariacontreras62@gmail.com; dmcv@nauta.cu; <https://ssrn.com/author=2758607>. ORCID 0000-0002-8597-7616.

Palabras clave: patrimonio; propiedad; activos; intangibles; contabilidad; empresa.

CORPORATE INTANGIBLE ASSETS. LEGAL AND FINANCIAL
ACCOUNTING BASIS FOR THE CATEGORY SYSTEMATIZATION

ABSTRACT

This paper aims to explain, from law and accounting perspective, the origins of “patrimony” linked with the concept of property and intangible assets. The analysis is made in context of knowledge society and the enterprise theories leading to establish a new category known as: intangible assets. It encompasses different types of methods conducting to understand its juridical, financial, and accounting approach. Finally, it denotes that intangible assets belong to the enterprise, and its heading to the world trade market.

Key words: Patrimony; Property; Assets; Intangible; Accounting; Enterprise.

INTRODUCCIÓN

El surgimiento de nuevos factores de producción a nivel mundial para lograr competitividad y éxito económico en las empresas como resultado del desarrollo alcanzado por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la llamada sociedad del conocimiento, le atribuyen relevancia a los inmateriales, entre los que se encuentran las patentes, marcas, programas informáticos y otros que en el derecho clasifican como propiedad industrial y derecho de autor, intangibles de propiedad intelectual (PI) que como activos fijos¹ intangibles (AFI) pudieran integrarse al patrimonio empresarial cuando son susceptibles de valoración y reconocimiento en registros legales y contables financieros.

Esta simbiosis registral lleva a reflexionar sobre la esencia de ambas ramas del saber respecto al tema que se aborda. Así, la contabilidad financiera como ciencia tiene el objetivo fundamental de informar a los usuarios de los estados financieros que acontecen o afectan el patrimonio empresarial para la adopción de decisiones estratégicas en la creación de AFI que se manifiestan a título de propiedad o como elementos del patrimonio intangible que han de formar parte del mismo. Por otro lado, el debate que acontece se limita al derecho patrimonial, como el derecho de bienes o cosas y el derecho de obligaciones en las relaciones jurídicas patrimoniales de los sujetos.

1 Cuando se hace alusión al término activos fijos, se refiere a *medios básicos*, recursos que participan en varios procesos productivos o períodos económicos (años). Aquellos que ceden su valor al nuevo valor creado en el tiempo de características tangibles e intangibles. Ejemplo de ellos son muebles e inmuebles, equipos, patentes, marcas, dibujos, diseños industriales, entre otros.

La concepción de la categoría patrimonio en el derecho es un asunto complejo que perdura en el tiempo desde la antigüedad, es tema de discusión doctrinal de larga data hasta la actualidad con diversidad de criterios y poco consenso, y es por ello que el análisis parte de esta categoría y de la propiedad para adentrarse en el patrimonio de la empresa y del patrimonio intangible empresarial como elemento del mismo. Para los contables este fenómeno tiene claridad meridiana en la formulación matemática que relaciona al patrimonio con los activos menos los pasivos, sin embargo, en este ramo también se encontraron algunos criterios que se separan de esa concepción.

Con el desarrollo tecnológico contemporáneo es ineludible el reconocimiento de los bienes o cosas inmateriales, incorpóreas como intangibles que los empresarios pudieran utilizar para el desempeño exitoso del crecimiento y diversificación de sus empresas. Cuestionamientos doctrinales que se apreciaron en ámbitos de gestión, de derechos y contables financieros por la relevancia que adquieren para la dinámica de estas entidades. La creatividad y la innovación juegan en este sentido un papel importante para la profundización del estudio de los intangibles en el patrimonio empresarial.

Las referencias al patrimonio intangible empresarial de los autores del presente artículo tienen en cuenta sus elementos desde la visión del derecho y de la contabilidad, consideran que el análisis en ambas perspectivas pudiera contribuir a la sistematización y comprensión de estos fenómenos asociados al patrimonio empresarial y la utilidad de los derechos de propiedad intelectual empresarial como activos intangibles en la producción y comercialización en relaciones jurídicas patrimoniales aliadas con terceros en el contexto de la sociedad del conocimiento.

En correspondencia con lo anterior, los objetivos se orientaron a fundamentar teorías jurídicas y contables financieras en función de dinamizar la sistematización de la categoría patrimonio intangible empresarial a partir de valorar doctrinas y fundamentos teóricos de ambas disciplinas respecto a los términos patrimonio, propiedad y activos intangibles. El estudio se considera del tipo correlacionar que utilizó como estrategia un diseño no experimental donde la variable independiente se identificó con los fundamentos jurídicos y contables financieros y la dependiente con la sistematización de la categoría patrimonio intangible empresarial. Se realizó con un enfoque dialéctico mediante la aplicación de técnicas y métodos generales del nivel teórico.

Los métodos generales del nivel teórico que se emplearon fueron: histórico-lógico para desarrollar la retrospectiva evolutiva e integración contextual socio jurídica y contable financieras de las principales categorías científicas del estudio; la abstracción-concreción para la descomposición del fenómeno y concretar sobre su contenido o esencia que en combinación con el análisis-síntesis y la inducción-deducción permitieron hacer las valoraciones necesarias para poder explicitar la categoría patrimonio intangible empresarial en correspondencia con la realidad imperante.

I. DESARROLLO

A. PATRIMONIO O PROPIEDAD, CISMÁTICO CONCEPTO EN EL DERECHO Y LA CONTABILIDAD

La complejidad de la concepción del patrimonio en la doctrina jurídica la justificó el reconocido catedrático De Castro y Bravo² al considerarlo de un carácter abstracto por falta de apoyo en una realidad social definida y por estar influenciado por las condiciones económicas e ideológicas de cada época, como ocurre con otros términos de las ciencias sociales. El razonamiento sobre este criterio llevó a enfocar el fenómeno en perspectiva jurídica y contable financiera para profundizar en el aspecto social que implica cualquier tipo de propiedad y, de manera particular, llegar a la explicación de la propiedad intelectual en el patrimonio intangible empresarial, su relación con estas categorías que le anteceden.

El patrimonio constituye un término con diversas lecturas como derivaciones de su existencia se presentan. Se vincula con la huella dejada por el hombre en el tiempo y la propiedad familiar del derecho civil patrimonial, con el derecho mercantil o comercial y por intermedio de este en el derecho económico, en relaciones entre particulares personas naturales y jurídicas; también se aprecia en el derecho administrativo respecto al patrimonio estatal y la sociedad en su conjunto.

Por otro lado, la contabilidad es la ciencia aplicada o ciencia del patrimonio que se dirige a reflejar los hechos económicos que ocurren, los ciclos de operaciones financieras que en su dinámica conforman la información financiera³. Esta operatividad se manifiesta en llevar las cuentas, servir como instrumento de la administración para la toma de decisiones de producción, comercialización, adeudos, como medio de prueba al servicio del derecho en procesos entre sujetos que tienen por objeto el patrimonio, y como proveedor de datos para la economía a nivel micro y macro.

Las normas contables definen el patrimonio a partir de la ecuación básica de la contabilidad ($\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio}$) que tiene como fundamento su método conocido como la partida doble a partir de la igualdad fundamental definida como: Propiedad es igual a Derechos de Propiedad, que expresa un hecho universal objetivo, presente en todas las sociedades, o sea, que no se concibe una propiedad sin propietario, ya sea un individuo, una asociación de personas o el Estado.

² De Castro y Bravo, Federico. *Temas de derecho civil*. Madrid, España: Marisal, 1972, p. 75.

³ Amplio debate conceptual sobre el patrimonio y su dinámica a través de los Ciclos de Operaciones Financieras como la parte generadora de la información para realizar los procesos contables, su estado, movilidad, variación y transformación se pudo encontrar en Avellaneda Bautista, Campo Alcides. "El patrimonio y los ciclos de operaciones financieras". *Criterio Libre*, vol. 7, n.º 11, julio-diciembre 2009, pp. 191-217; y, "Del objeto de estudio al conocimiento contable". *Criterio Libre*, vol. 18, n.º 31, julio-diciembre 2019, pp. 85-109.

El Activo (A) constituye en contabilidad la Propiedad, es decir el conjunto de bienes y derechos de una empresa o negocio para el desarrollo de sus actividades y de los cuales se espera recibir beneficios en el futuro. Son financiados por terceros o acreedores y el dueño o propietario del negocio, creándose los derechos de propiedad sobre esas propiedades o recursos, sujetos que se manifiestan en diferentes posiciones sobre un mismo objeto. En la doctrina contable financiera se identifican a los derechos de propiedad de terceros o acreedores como Pasivo (P)⁴, mientras que a los derechos de propiedad sobre los recursos propios o la inversión realizada por el dueño o propietario del negocio más sus derechos de cobranza, como el Patrimonio⁵.

Espinoza Cume⁶, desde el análisis de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), expresó que es fundamental que el balance como documento contable que informa la situación financiera de la empresa en un momento determinado nunca esté descuadrado, enunciando la igualdad en la ecuación básica contable donde el total del activo debe ser equivalente a la suma del pasivo más el patrimonio.

En sentido amplio, el concepto jurídico de patrimonio tiende a considerarse por la doctrina contemporánea en la relación jurídica patrimonial sin que se evidencie consenso entre los juristas. Para algunos autores comprende de manera indistinta el conjunto de bienes y derechos, o solo derechos, bienes; o, activos y pasivos valuables en dinero. Otros críticos coincidieron en incluir las obligaciones o deudas en la definición⁷.

Por su parte, Vicent Chuliá⁸, dentro de *El régimen económico de la cooperativa*, consideró como patrimonio a todos los derechos y las obligaciones, explicó un

4 En ocasiones a las empresas les conviene comprar mercancías y suministros a crédito en lugar de pagarlas en el momento, originándose así una deuda, obligaciones de pagar o liquidar en un tiempo dado por parte de los dueños o propietarios del negocio a los proveedores, pudiendo ser, por ejemplo: efectos por pagar o cuentas por pagar. La persona o empresa a quien se le debe una cuenta por pagar es reconocida como acreedor. A las cuentas por pagar, deudas u obligaciones que se encuentra en el activo es a lo que se le denomina pasivo.

5 En contabilidad, el término patrimonio es sinónimo de capital (C), usándose indistintamente.

6 Espinoza Cume, Ana Isabel. "NIIF y su viabilidad en los estados financieros". *Revista FIPCAEC*, vol. 5, n.º 3, julio-septiembre 2020, p. 900.

7 Roca Sastre, Ramón María. "El patrimonio". *RCDI. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 15, marzo de 1926, pp. 171-187; Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español común y foral*, tomo I, volumen II, 1987; Lacruz Berdejo, José Luis, *Elementos de derecho civil*, vol. I. Madrid, España: Dykinson, 1999; García García, José Manuel. *Teoría general del patrimonio*. Madrid, España: Civitas-Estudios en homenaje al profesor Luis Díez Picazo, 2003; Herrera Villanueva, José Joaquín. "El patrimonio". *Revista Mexicana de Derecho*, 2014 [consulta:15 de enero de 2020]; Vilaró Colón, Juan David, *La unidad del patrimonio y el Trust. De la Fiducia, el fideicomiso y el Trust* [tesis presentada en opción al título de doctor en Derecho]. Castilla y León, España: Universidad de Valladolid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Penal e Historia y Teoría del Derecho, 2015; Morales Ferrer, Salvador y Daza Coronado, Sandra Milena. *El concepto de patrimonio y su aplicación en España*. Colección Jus Privado 6, 2016.

8 Vicent Chuliá, Francisco. "El régimen económico de la cooperativa en la nueva ley de 19 de diciembre de 1974", *Estudios Cooperativos*, 1975, p. 158.

patrimonio activo para referirse a los derechos reales, bienes inmateriales y de crédito y un “patrimonio líquido, resultante de restar al patrimonio activo el pasivo integrado por todas las obligaciones”. Este autor declaró primero en el patrimonio a ambas instituciones, sin embargo, en su explicación detallada del patrimonio líquido se aprecia que separa las obligaciones conforme a la ecuación contable.

Es de significar la percepción que Díez Picazo⁹ ofreció sobre el patrimonio en la relación jurídica al afirmar que esta “es patrimonial cuando versa sobre bienes o intereses, que poseen naturaleza económica [...] cuando pueden ser objeto de valoración”. Así mismo aseveró que “no es admisible en buena técnica jurídica, utilizar la idea de relación jurídica para aludir a la situación en que se encuentra una persona respecto de una cosa [...] un lugar o varias cosas entre sí”, y ratificó: “siempre entre personas”. Para distinguir a un sujeto activo y otro pasivo, aclaró que esa distinción no era absoluta y en razón de ello argumentó que en una misma persona pueden confluir a la vez derechos y deberes.

En igual sentido, el tratadista de referencia explicitó que el objeto de las relaciones jurídicas patrimoniales son los bienes, que pudieran ser de condición y naturaleza diversa, capaces de generar utilidades o satisfacer intereses personales como son las cosas materiales y los inmateriales o intangibles; distinguió bienes y cosas.

Otro referente sobre los bienes, las cosas y la propiedad en relación con el patrimonio lo indicó el reconocido jurista Clemente Díaz¹⁰ cuando expresó. “En sentido jurídico, todos los bienes son cosas, pero no todas las cosas son bienes”, para luego concluir sobre la dimensión de la cosa como el género y los bienes la especie. Sin embargo, lo relevante de fondo para el presente análisis no está en esa separación, sino en distinguir los bienes o cosas y derechos que se tienen en propiedad que forman parte del patrimonio del sujeto.

Díez Picazo¹¹ se refirió al derecho patrimonial como derecho de bienes en una relación de propiedad y de derechos sobre bienes, argumentó que se reconocen dos grandes grupos de relaciones: las jurídico-obligatorias y las jurídico-reales, que en la actualidad la superposición de esta figura jurídica adquiere relevancia en la actividad de los comerciantes y el *ius mercatorium*, por derivación de este en la modernidad al derecho económico. El análisis del tratadista lleva a la comprensión del objeto de las relaciones jurídicas patrimoniales de los sujetos, al equilibrio que se deriva de los resultados de esa relación con sus bienes o cosas y derechos.

El autor de referencia al analizar manuales y criterios de otros autores respecto a la división correspondiente entre el derecho de cosas y el derecho de obligaciones reconoció que tienen valor teórico confuso, falto de claridad y que su sistematización debe hacerse a través de dos grandes grupos de relaciones: las jurídico-obligatorias y

9 Díez Picazo, Luis. *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, 6ª ed, vol. 1. Madrid: Thomson-Civitas, 2007, p. 73.

10 Clemente Díaz, Tirso. “La relación jurídica civil. Su objeto”, *Revista Jurídica, Ministerio de Justicia*. Tercera época, año 6, n.º 2, julio-diciembre 2014, p. 99.

11 *Idem.*, Luis Díez Picazo, *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, Capítulo I El Derecho Civil Patrimonial, 2007.

jurídico-reales¹². Deliberó sobre una relación susceptible de valoración económica, razonamiento al cual se afilian los autores del artículo. En correspondencia señaló: “El paradigma de los Derechos reales sería, según la opinión común, la propiedad. El paradigma de los derechos personales, por el contrario, sería el derecho del acreedor a reclamar por ejemplo una suma de dinero”¹³.

En el presente debate, al hacer reseñas sobre la propiedad, es juicioso acudir a Fernández Bulté¹⁴, quien expresó: “El estudio del origen de la propiedad debe realizarse desde dos puntos de vistas: como parte de las relaciones de producción y como institución jurídica”. Apoyados en este criterio, se considera que el estudio del patrimonio por un lado tiene valor económico y por el otro responde a la propiedad del sujeto.

Morales Ferrer y Daza Coronado comprenden el patrimonio como “el conjunto de bienes y derechos sobre los mismos que posee una persona, o, el conjunto de bienes y derechos pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica”. Referenciaron el *Diccionario de la lengua española* y el Diccionario de *Westlaw.es*, que lo ubica en las relaciones jurídicas económicamente evaluables sin enunciar las obligaciones¹⁵.

Sin embargo, los autores de la referencia anterior expresaron que el patrimonio está “formado por un conjunto de bienes, derechos y deudas que lo integran”¹⁶ y argumentaron que están “destinados a satisfacer sus necesidades vitales, y las deudas que tenga frente a terceras personas y por otro lado, a un fin concreto, determinado por la ley para su afectación, por tanto, no existe un tratamiento unitario en el patrimonio”¹⁷ para luego concluir que “el patrimonio se compone de un conjunto de bienes y derechos sobre los mismos que posee una persona natural o jurídica, siempre afectos a un fin, con estimación económica”. También que “constituye una unidad *universitas iuris*, que pasa en el momento de la apertura hereditaria al heredero para formar otro patrimonio”¹⁸.

12 *Ibid.*, p. 47.

13 *Ibid.*, p. 75.

14 Fernández Bulté, Julio. *Historia del Estado y el derecho en la antigüedad*, tomo I, La Habana, Cuba, Instituto Cubano del Libro, Edición Revolucionaria, 1971, p. 62.

15 El debate del patrimonio es rico en relación con instituciones del derecho civil y la relación jurídica como garantía de cobro para acreedores, no como derecho de garantía, sino “que constituyen un fundamento de responsabilidad [...] que el deudor responde frente al acreedor con los bienes presentes derechos concretos del titular de la herencia.”; incluyeron criterios del usufructo como un derecho real que recae sobre bienes concretos del patrimonio que responden a las deudas y no a la totalidad de este. Diferenciaron la transmisión *inter vivos* y *mortis causa*: “en la herencia aparece el heredero que absorbe todos los bienes recibidos”. Así, el patrimonio se transforma en herencia que se transmite. Asumieron criterios de estudiosos que reconocieron la unidad del patrimonio del sujeto incluso después de su muerte, que se adquiere por los herederos como un todo para luego afirmar que esta unidad y el usufructo que sobreviene de estos, sirven de garantía del deber de cumplimiento de responsabilidades del titular frente a los acreedores: Morales Ferrer y Daza Coronado, *El concepto de patrimonio y su aplicación en España, op. cit.*

16 *Ibid.*, p. 17.

17 *Ibid.*, 40.

18 *Ibid.*, p. 73.

Un ejemplo de la influencia de la doctrina jurídica en profesionales contables sobre la inclusión de las deudas en el patrimonio se encontró en Omeñaca García¹⁹ cuando expresó: “el patrimonio de una empresa, particular o colectiva, está compuesto por los bienes, derechos y obligaciones que constituyen los medios económicos y financieros a través de los cuales ésta puede cumplir sus fines”. Justifica su criterio aludiendo a una división del patrimonio en bruto y neto donde la ecuación contable asume varios significados para su concepción y lo expresa en las siguientes formulaciones.

$$\text{Patrimonio bruto} = \text{Bienes} + \text{Derechos} + \text{Obligaciones}$$

$$\text{Patrimonio neto} = \text{Bienes} + \text{Derechos} - \text{Obligaciones}$$

El autor de referencia reflexionó además que, si se tiene en cuenta que a veces se utiliza el concepto de patrimonio neto como sinónimo de capital líquido, podría expresarse esta otra ecuación: Capital líquido = Activo – Pasivo.

Por su parte Rojas²⁰ referenció la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1) que contempla los elementos de los estados financieros para evidenciar el patrimonio como “la parte de los activos de la entidad, una vez descontados los pasivos totales”. “Dentro de este elemento se clasifican, el capital del ente, las ganancias actuales y de años anteriores, las reservas, entre otros” después de conceptualizar al activo y el pasivo de manera amplia. En otro sentido, Rodríguez Pérez²¹ en su debate incluyó las obligaciones que son pasivos junto a bienes y derechos en la definición de patrimonio.

En correspondencia con los aspectos que se abordaron en perspectiva jurídica y contable financiera, se razonó que el patrimonio responde al derecho de propiedad. La categoría patrimonio comprende todos los bienes y derechos con valor monetario que le pertenecen o posee con legitimidad el titular, dueño o propietario. Por otro lado, las obligaciones constituyen responsabilidades, compromisos, cargas, adeudos del dueño o propietario del negocio o empresa con terceros o sus acreedores.

Como derivación de lo descrito en el párrafo anterior, puede comprenderse que el derecho de propiedad y el derecho de obligaciones se presentan en la relación jurídica patrimonial y forman la *universitas iuris* del derecho patrimonial que las engloba para su estudio. Desde esa perspectiva quedan unidas ambas instituciones, pero, eso no significa que las obligaciones o deudas conformen el patrimonio²².

19 Véase Omeñaca García, Jesús. “Capítulo 2. El patrimonio”. En: *Contabilidad general*, 13ª ed. Barcelona, España: Deusto, 2017, pp. 27-28.

20 Rojas, Sonia Patricia. *Contabilidad*. Bogotá: Fundación Universitaria del Área Andina, 2018, p. 15.

21 Rodríguez Pérez, Emilio. “La contabilidad financiera”. Unidades Docentes de la Escuela Nacional de Sanidad (Unedens), 2022.

22 En una relación jurídica patrimonial los bienes y derechos financiados por terceros constituyen deudas u obligaciones del negocio para con aquellos, convergen bienes y derechos propios con inversiones de propietarios o dueños en el contenido del activo, no del patrimonio debido a que son derechos de propiedad de sujetos distintos que

La *universitatis iuris* del derecho patrimonial hace del derecho de bienes o cosas y del derecho de obligaciones una totalidad de participaciones de los sujetos en la relación jurídica patrimonial. Ello permite determinar la posición que adopta cada sujeto en dicha relación: así indistintamente se analizan las facultades y derechos del titular para mantener o aumentar su patrimonio y los deberes o responsabilidades respecto al objeto patrimonial que afectan o disminuyen su patrimonio en esa relación.

Es en el contexto de la relación jurídica patrimonial entre los sujetos donde se forma la *universitatis iuris* del derecho patrimonial y no sobre el patrimonio que constituye el objeto sobre el cual recaen los derechos y las obligaciones de las partes. El derecho de bienes o cosas y el derecho de obligaciones son de naturaleza distinta. El patrimonio responde a la propiedad y las obligaciones a la responsabilidad.

El patrimonio de una persona sea esta natural o jurídica es uno y está compuesto por los bienes o cosas corpóreas y los derechos como intangibles. Alcanza a todos los bienes y derechos que le pertenecen a título de propiedad y las cosas que posee con legitimidad. Incluye los derechos de cobranza que le asisten frente a terceros que se obligan en una relación patrimonial preexistente mediante el derecho de obligaciones. Cuando se identifican estos elementos en la estrategia a mediano y largo plazo del titular y se determina el término de vigencia legal de los derechos de PI pueden captarse y ubicarse en la contabilidad financiera como AFI, proyectar sus utilidades para el intercambio y la generación de futuros beneficios.

En otro orden, en relación con los derechos de PI la función de exclusividad que impone la norma jurídica²³, si bien justifica la acción del titular sobre su PI como parte de su patrimonio en el comercio para el reconocimiento y debido respeto sobre aquello que le pertenece, lo cierto es que, en la historia de su existencia, han servido de base a los monopolios de empresas transnacionales y freno al desarrollo de creaciones y producciones de bienes y servicios nacionales. Sin embargo, esa

se ubican en diferentes posiciones respecto al conjunto de bienes y derechos en una relación jurídica patrimonial: así, las inversiones propiedad de terceros o acreedores se convierten en obligaciones, deudas o promesas que debe saldar o liquidar el sujeto del negocio. A esto en contabilidad se le denomina *pasivo*, esencia diferente al *patrimonio*. En otro supuesto; la utilización de activos o bienes por medio de arriendos, derechos de uso o usufructo, o derechos posesorios, pueden ser beneficiosos para la gestión de cualquier entidad, pero al ser propiedad de terceros y no del negocio, también generan obligaciones, deudas, constituyen pasivos y por ello tampoco forman parte del patrimonio.

23 Según Kalanje, Christopher, "Aprovechar al máximo el sistema de propiedad intelectual: algo más que el derecho a excluir", 2004: "[...] es indispensable que las empresas creen un equipo multidisciplinario de gestión de activos de propiedad intelectual [...] El principal objetivo del equipo debería ser la elaboración de una estrategia que permita a la empresa aprovechar al máximo los activos de propiedad intelectual [...] una estrategia que le permita dejar de lado, de forma sistemática, el enfoque tradicional y restrictivo del concepto de exclusividad, y adoptar una concepción más amplia y moderna de la utilización de los activos de propiedad intelectual". Sobre este tema puede consultarse a: Contreras Villavicencio, Dulce María y Suárez Gutiérrez, Evelio. "Reflexiones en torno a la ideología subyacente en las relaciones sociales de producción privatizadoras". *Revista Islas*, vol. 57, n.º 180, octubre-diciembre de 2015, y Suárez Gutiérrez, Evelio y Contreras Villavicencio, Dulce María. "La propiedad intelectual como herramienta en la regulación capitalista contemporánea". *Revista Islas*, n.º 176, 2017.

función puede controlarse con regulaciones jurídicas, administrativas y técnicas contables para la protección de innovaciones y operatividad de esos bienes y derechos patrimoniales, de manera que se orienten a satisfacer las demandas de la sociedad y el cuidado del medioambiente.

En las relaciones jurídicas patrimoniales entre sujetos se establecen intercambios con bienes o cosas y derechos que figuran a título de propiedad o se poseen legítimamente como propios, comprende el derecho sobre bienes o cosas del patrimonio de las partes. Se razona que los derechos de cobranzas frente a terceros incrementan el patrimonio de su acreedor debido a la responsabilidad u obligación deudora. Este juicio demuestra que la institución del derecho de obligaciones forma parte de la relación jurídica patrimonial que se establece entre los sujetos, pero no del patrimonio, actúa e influye sobre él, pero no lo integra. La propia naturaleza jurídica de cumplimiento de las obligaciones extingue, se antepone, limita y/o disminuye la masa patrimonial del deudor²⁴.

Se consideró que en el supuesto de que los bienes y derechos obligados se encuentren en depósito o bajo la tutela del obligado o deudor en una relación jurídica patrimonial, desde ese momento ya no le pertenecen; en consecuencia, en ese contexto se instituye el derecho patrimonial del acreedor sobre la cosa crediticia exigible al deudor.

En la teoría y práctica contable financiera, desde la ecuación básica de la contabilidad, el concepto de patrimonio incluye todos los recursos (bienes y derechos) propios de la entidad después de deducir los ajenos que se poseen sin infracciones. En cualquier posición que se analice una ecuación matemática, cada variable asumirá un valor distinto respecto a las demás y por ello resulta inconsecuente que las obligaciones, asociadas al pasivo, se incluyan junto a bienes y derechos que representan el activo cuando estas lo minimizan en función de definir al patrimonio. Se reitera que en sentido estricto el patrimonio al que se hace referencia en el presente artículo es el empresarial.

B. EL PATRIMONIO EMPRESARIAL

El patrimonio empresarial lo explicó Olivera Massó²⁵ a partir de una disposición jurídica que estableció el divorcio legislativo entre el derecho civil y el derecho administrativo, quedando en este último las obligaciones fuera del patrimonio. Por

²⁴ En una relación jurídica patrimonial el crédito concedido por un negocio a sus clientes (obligación para estos) y que por ejemplo pudiera ser una cuenta por cobrar, constituye un activo que aumenta el patrimonio de dicho negocio. Sin embargo, las deudas u obligaciones que contrae el propio negocio con sus proveedores o acreedores, y que en este caso pudiera ser una cuenta por pagar, es una obligación que se considera como *pasivo* que minimiza o disminuye al patrimonio.

²⁵ Olivera Massó, Pablo. "Patrimonio empresarial y organización de las participaciones societarias públicas: apuntes para una posible exégesis del título VII de la Ley 33/2003, del patrimonio de las administraciones públicas". *Revista de Administración Pública*. Madrid, n.º 171, septiembre-diciembre de 2006, p. 319.

otra parte, explicó que el término patrimonio empresarial se limitó al conjunto de acciones y participaciones societarias de titularidad de la Administración General del Estado y sus organismos públicos.

Meigs y Meigs²⁶ definieron que “el patrimonio de una empresa representa los recursos invertidos por el propietario; es igual a los activos totales menos los pasivos”. Representaron mediante un ejemplo sencillo dicho argumento utilizando la información del Balance General de la Agencia de Viajes Vagabundo, como se ilustra en la figura siguiente:

FIGURA I. ILUSTRACIÓN DE LA DEFINICIÓN DE PATRIMONIO

La agencias de Viajes Vagabundo tiene un total de activo de	\$170.000,00
El total de pasivos es de	70.000,00
Por tanto el patrimonio debe ser igual a	\$100.000,00

Fuente: Meigs y Meigs²⁷.

En Cuba, por definición del Decreto 227 del 2002, del patrimonio estatal²⁸ se identifica el término patrimonio empresarial con el conjunto de bienes y derechos sin incluir las obligaciones en el mismo. Es el objeto sobre el cual recae el actuar de la empresa como persona jurídica, se enmarca en una relación de propiedad, dominio, posesión, usufructo, de disposición real; ejemplo: transportes, máquinas herramientas, edificaciones, terrenos, plantaciones agrícolas, derechos de PI. Son de diversas naturalezas, pero no todos los tangibles e intangibles clasifican dentro de este.

En la contabilidad el patrimonio empresarial comprende los activos corrientes y no corrientes que agrupan a todos los bienes propios tangibles e intangibles, cosas que le pertenecen, derechos, recursos que se derivan de la producción y los servicios a título de propiedad de la entidad, derechos especiales que se ponen en función de una relación jurídica patrimonial, así como los derechos de cobranza que se derivan de la misma.

Las informaciones gerenciales, habilidades, conocimientos y cultura organizacional de los empresarios se muestran en el ámbito de la gestión estratégica, constituyen elementos intangibles importantes para las empresas porque les permiten mejorar la eficiencia económica, pero no entran en el régimen jurídico de propiedad²⁹. Dichos intangibles tampoco tienen un reflejo en la información contable

²⁶ Meigs, Robert F. y Meigs, Walter B. *Contabilidad. La base para decisiones gerenciales*, 2ª ed. México: McGraw-Hill, 1992, p. 16.

²⁷ *Ibid.*, p. 16.

²⁸ Cfr. Consejo de Estado. Decreto-Ley n.º 227/2002, Del Patrimonio Estatal, La Habana, Cuba. *Gaceta Oficial* n.º 1 (ed. especial), 2002.

²⁹ No tienen contenido económico ni se incluyen contablemente como activos intangibles de la entidad porque no pueden ser valorados en términos monetarios. Según Díez Picazo, “poseen naturaleza económica [...] cuando pueden ser objeto de valoración”: Díez Picazo, *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, op. cit.

como activos de la entidad porque no se identifican como bienes o derechos. A pesar de la relevancia de aspectos organizativos, reputación, capacidades, satisfacción y listados de clientes, ninguno de estos puede considerarse como activos intangibles de conformidad con las normas internacionales y nacionales de contabilidad³⁰.

C. LOS ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

La relevancia de los activos intangibles se encontró en Astudillo Gómez³¹ y Torres³². Cañibano³³ entrelazó el capital intelectual con la PI, expresó que estos derechos constituyen uno de los requisitos y consecuencias de la innovación en procesos de inversión para fomentar capacidades y creatividad, imagen de marca y patentes entre otros. Se posicionó en la principal norma internacional de información financiera NIC 38 (2004) que define al activo intangible como “identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”, y de acuerdo con la misma, concretó que no toda inversión en actividades y recursos intangibles tienen reconocimiento contable como parte del patrimonio empresarial³⁴.

En relación con el fondo de comercio (*goodwill*), Cañibano³⁵ expuso que su reconocimiento contable solo es posible por una combinación de negocios, que es la diferencia entre el precio pagado por la empresa adquirente y el valor razonable de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos incluidos los de naturaleza contingente. Cañibano argumentó que es un conjunto de activos tanto tangibles como intangibles, pero tras el valor atribuido, solo figuran los intangibles cuyo reconocimiento contable no es posible. Aclaró que pudieran definirse como investigación, imagen comercial, reputación, clientela, capital humano y redes, pero

30 Según Gutiérrez Ponce y Pérez Calderón, la tendencia a valorar capacidades, habilidades y aptitudes humanas en términos monetarios se torna imposible: Gutiérrez Ponce, Herenia y Pérez Calderón, Esteban. “Un cuadro de mando integral para la gestión táctica y estratégica del patrimonio tangible e intangible”. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, n.º 1, enero-junio de 2009.

31 Francisco Astudillo dirigió sus estudios de los bienes inmateriales a los intangibles empresariales. Astudillo Gómez, Francisco. “Los bienes inmateriales”. *Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos en Propiedad Industrial*, n.º 6, 1^{er} semestre de 2010.

32 En “Métrica para la sociedad del conocimiento”, Leonidas Torres expuso la importancia de los activos intangibles, la necesidad de conocer la familia completa e incentivar su desarrollo en la estructura empresarial. Su línea de pensamiento se orientó al capital intelectual. Sus argumentos se apoyaron en un grupo de informaciones con indicadores y variables de diversas organizaciones internacionales (Torres, Leonidas. “Métrica para la sociedad del conocimiento”. *Revista La Propiedad Inmaterial*, Universidad Externado, n.º 16, 2012, pp. 180-207). En 2014 afirmó que “uno de los aspectos más problemáticos es la consideración de los activos intangibles dentro de los estados financieros de las empresas”: Torres, Leonidas. “La importancia de los activos intangibles en la sociedad del conocimiento”. *Revista La Propiedad Inmaterial*, n.º 18, 2014, pp. 18 y 29.

33 Cañibano, Leandro, “La relevancia de los intangibles en la información financiera”. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 60, enero-junio de 2012.

34 *Ibid.*, p. 46.

35 Cañibano, Leandro. “La relevancia de los intangibles en la economía empresarial”. *Técnica Económica*, n.º 181, 2016.

ninguno cumple con los requisitos exigidos por la contabilidad para reconocerlos como activos. Son intangibles del capital intelectual.

Un ejemplo de autores de la comunidad científica que basan sus investigaciones en el capital intelectual es representado en Cuba por Borrás Atiénzar y Arango Sales³⁶ con resultados de un estudio que realizaron en un grupo de empresas de aplicaciones y servicios informáticos con el fin de evaluar la efectividad de la gestión de sus intangibles. Otra orientación de investigación es la que presenta los intangibles como activos fijos por su reconocimiento en el grupo de inmobilizados en la contabilidad financiera: toman como referente de estudio los posibles registros de los derechos de propiedad intelectual que deriven de procesos de investigación y desarrollo (I+D) para la innovación y su dinámica en las relaciones jurídicas patrimoniales; estos debates se explicitan en varias obras³⁷.

La diferencia existente de activos intangibles en otros enfoques es evidente según la clasificación de aquellos identificables, separables y controlables en un grupo donde se definen los visibles y los no identificables o separables para referirse a los ocultos, en ese grupo los de capital intelectual. Es en el primer grupo donde se incluyen los derechos de PI que, de ser promovidos en la empresa, serían aquellos que resultan de los procesos de I+D en función de la innovación, como aparece en la figura 2 que se ilustra a continuación³⁸.

En cuanto a los intangibles como activos, a los efectos de este artículo se refiere a aquellos que se identifican con los derechos de PI, ejemplo: marcas y patentes, diseños industriales, programas informáticos, bases de datos entre otras modalidades que pudieran tener un reflejo en el registro legal, contable y que por su durabilidad en el tiempo son susceptibles de reconocimiento en los estados financieros de la empresa como activos fijos. En ese sentido, se constituyen en un nuevo valor creado que pasaría a formar parte del patrimonio empresarial con características de AFI³⁹.

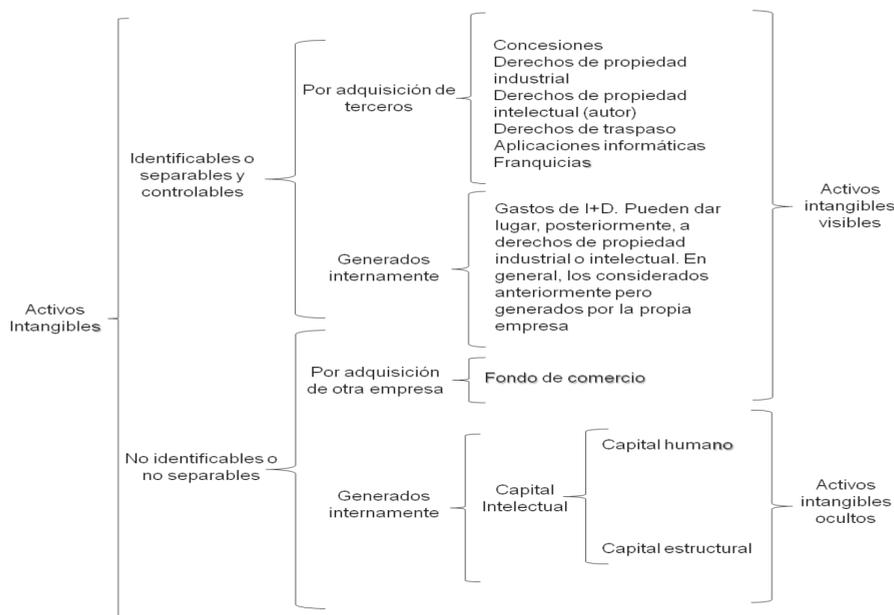
36 Véase, Borrás Atiénzar, Francisco y Arango Sales, Humberto. “La gestión de los intangibles en la industria cubana de software”. *Revista Econ. y Desarrollo*, vol. 164, n.º 2, julio-diciembre de 2020.

37 Criterios de los autores del presente artículo, entre otras obras publicadas desde 2014, pueden consultarse en: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2015/activos-intangibles.zip>, <http://www.eumed.net/rev/caribe/2016/03/cooperacion.html>, <https://doi.org/10.18601/16571959.n23.06>, <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v12n1/cofin10118.pdf> y <http://www.saber.ula.ve/handle/123456789/46387>

38 La figura 2 que se ilustra fue tomada de la obra que publicaron en 2002 y que volvieron a mostrar López y Nevado en 2016 (López, Víctor Raúl y Nevado, Domingo. “Modelo de control estratégico desde la perspectiva del valor de los intangibles. Método y aplicación”. *Revista Innova*, vol. 26, n.º 59, enero-marzo de 2016), referenciada por Evelio Suárez Gutiérrez en su tesis doctoral, donde concluyó sobre la necesidad de obtener un valor o costo atribuible al bien que se logre internamente en un proceso inversionista, siguiendo y acumulando desembolsos como vía para su reconocimiento como AFI de PI (Suárez Gutiérrez, Evelio. *Procedimiento contable para la valoración y reconocimiento de activos fijos intangibles de propiedad intelectual en empresas estatales cubanas*, tesis presentada en opción al título de doctor en Ciencias Contables y Financieras. La Habana, Cuba: Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Contabilidad y Finanzas, 2018).

39 Suárez Gutiérrez, Evelio. *Procedimiento contable para la valoración y reconocimiento de activos fijos intangibles de propiedad intelectual en empresas estatales cubanas*, op. cit.

FIGURA 2. CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES



Fuente: López y Nevado⁴⁰.

Los AFI tienen como característica fundamental que pueden utilizarse por varios sujetos al mismo tiempo sin que por ello pierdan su esencia o se afecte la titularidad; se incluyen en este grupo los derechos de PI que los identifican y este reconocimiento legal en la contabilidad permite que puedan utilizarse instrumentos jurídicos y que aporten valores económicos al negocio.

En correspondencia con los planteamientos que le anteceden, se considera por los autores del presente artículo que los AFI que se incorporan al patrimonio de la empresa como identificables de PI son los que pasan a formar parte del patrimonio intangible empresarial. De manera cierta, esta concepción como categoría doctrinal es incipiente tanto en Cuba como a nivel internacional; en ese sentido, este nuevo enfoque se ofrece como aporte teórico jurídico y contable financiero que se abre al debate al publicar su contenido.

D. EL PATRIMONIO INTANGIBLE EMPRESARIAL

El AFI que en la contabilidad forma el patrimonio intangible empresarial tiene su base en los derechos de PI, la existencia de títulos de propiedad de la entidad que nacen o se adquieren de los resultados de la investigación, el desarrollo y la

⁴⁰ López, Víctor Raúl y Nevado, Domingo. “Modelo de control estratégico desde la perspectiva del valor de los intangibles. Método y aplicación”, *op. cit.*

innovación (I+D+i) interna o en alianzas con otros sujetos⁴¹. Sus implicaciones socio jurídicas hacia el interior de las mismas pueden evidenciar la competitividad estratégica de las organizaciones para asimilar y salvaguardar conocimientos útiles y talento de sus empresarios en función del desarrollo profesional de las personas naturales que la integran y de ella como persona jurídica en una relación jurídica patrimonial al poderse valorar esos resultados.

En sentido socioeconómico, el AFI como patrimonio intangible empresarial tiene la capacidad de aplicación y réplica en los procesos productivos y en las negociaciones comerciales⁴². Se entiende que permite tener recursos con aptitud para generar nuevos valores. Constituye un reflejo de la realidad competitiva de la entidad y fortalece las relaciones jurídicas patrimoniales en alianzas con otros sujetos para la gestión de investigaciones, tecnologías e innovaciones que la distinguen con bienes y derechos propios frente a terceros en el comercio o intercambio⁴³.

Los autores del presente artículo consideraron algunas alternativas para la dinámica del patrimonio intangible empresarial abordadas con anterioridad y que se resumen por considerarlo importante en la dirección y gestión estratégica de conducción de la ciencia, tecnología e innovación, todo esto en función del desarrollo económico con responsabilidad medioambiental, la satisfacción de demandas con bienes y derechos patrimoniales que distinguen en el comercio para alcanzar fines mayores de prosperidad y sostenibilidad a nivel de la sociedad⁴⁴.

Dentro del entorno empresarial debería reconocerse a los empresarios que promueven ideas productivas o innovadoras con independencia del curso de estas en el proceso de toma de decisiones estratégicas de la entidad, y ello contribuiría a incentivar la predisposición al cambio, comportamientos éticos y buenas prácticas de inteligencia empresarial como regla que discipline el respeto por todos aquellos que aportan ideas, que se sumen a los desarrolladores en la gestión de proyectos y

41 Véase el criterio que aportan los autores de este artículo en “Estrategias de propiedad industrial en convenios de integración y cooperación universidad empresa en Villa Clara”, como un ejemplo que muestra realidades de ese entorno y de la posible utilización de aplicación de la ciencia a los procesos productivos con un sentido de integración y colaboración para generar nuevos valores conjuntos y fortalecer la competitividad de los sujetos participantes en la dinámica del patrimonio intangible hasta el límite de sus respectivos fines sociales: Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio y Recarey Morfa, Carlos A. “Estrategias de propiedad industrial en convenios de integración y cooperación universidad empresa en Villa Clara”. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*, marzo de 2016.

42 Referentes en este aspecto los autores de este artículo puntualizan aspectos en: Suárez Gutiérrez, Evelio; Contreras Villavicencio, Dulce M. y Nazco Franquiz, Berto M. “Valuación, contabilidad y control de activos intangibles de propiedad intelectual. Necesidad en empresas estatales cubanas”. *Revista Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana*, septiembre de 2015.

43 Un amplio debate que enriquecen la teoría expuesta y un enfoque de entorno local, puede apreciarse en la obra de los autores publicada en: Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Moreno Cruz, Marta Milagros y Correa Álvarez, Pascual. “Propiedad industrial para la gestión de ciencia, tecnología e innovación en empresas estatales cubanas”. *Revista La Propiedad Inmaterial*. Universidad Externado de Colombia, n.º 23, enero-junio de 2017.

44 *Ibid.*

se tenga en cuenta su participación en el proceso de trabajo y creación de los resultados. Se garantiza así que las personas se comprometan, se estimule la masividad y colaboración en interés de la colectividad.

Lo expresado en el párrafo que antecede, dirigido a las empresas estatales cubanas, requiere de nuevas prácticas de captación de las creaciones, procesos que se ordenen en la cadena de valor de la gestión a ciclo completo desde la investigación, desarrollo e innovación, hasta la comercialización e introducción de nuevos, mejorados o sustitutivos bienes y servicios que formarían parte del patrimonio intangible empresarial. Ello facilitaría los procesos de evaluación o valorización de los AFI que se deriven de los derechos patrimoniales de PI, su control y fiscalización, requiriéndose de profesionales capacitados en PI⁴⁵.

Para los autores de este trabajo es esencial en materia de mercadotecnia el estudio de la demanda para diseñar estrategias en esa materia y de PI con enfoque objetivo hacia la satisfacción de necesidades básicas, y regular la presencia del mercado en función del poder adquisitivo de los segmentos de población a los que se dirigen los esfuerzos en las condiciones concretas, como por ejemplo de Cuba, y en los nichos de mercados extranjeros a los que se orienten las exportaciones para alcanzar precios justos respecto a la demanda, no a la competencia⁴⁶.

La unidad de aspectos jurídicos y contables financieros en la forma descrita permitiría poner en práctica consideraciones estratégicas para el empleo de instrumentos jurídicos para el comercio con bienes y derechos patrimoniales que garanticen el uso adecuado de la titularidad de derechos de PI de manera que en el proceso del intercambio no se pierda su condición dentro de la contabilidad como AFI. Ello permitiría que puedan potenciarse sus actividades en diversos procesos a

45 Pueden consultarse el desarrollo de estas ideas en Contreras Villavicencio, Dulce María; Moreno Cruz, Marta Milagros y Correa Álvarez, Pascual. “Consideraciones estratégicas de propiedad industrial en ciencia, tecnología e innovación de empresas estatales cubanas”, 2017; Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Moreno Cruz, Marta Milagros y Correa Álvarez, Pascual “Propiedad industrial para la gestión de ciencia, tecnología e innovación en empresas estatales cubanas”, *op. cit.*, y Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Morán Martínez, Liudmila y Vázquez de Alvaré, Dánice. “La propiedad intelectual y la contabilidad en la conformación del patrimonio intangible de la empresa estatal cubana”. *Revista Propiedad Intelectual*, año XVII, n.º 21 (especial), enero 2018-diciembre 2019. Los requerimientos de capacitación en Cuba por la insuficiente cultura en PI que limita la explotación de los resultados investigativos y que los autores de este trabajo han expuesto en sus obras, también fueron reflexionadas por Mariño Vivar, Jorge Luis y Bicet Dorzón, Osmany. “Gestión de proyectos investigativos desde la formación en propiedad industrial como solución estratégica”. *Revista Cubana de Ciencias Económicas*, vol. 9, n.º 1, enero-junio de 2023.

46 Contreras, Dulce M. y Suárez, Evelio. “Estrategias de mercadotecnia integradas con propiedad intelectual para potenciar el patrimonio intangible empresarial”, trabajo presentado en el IX Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales, 2014. Se hace referencia a la demanda bien entendida como el análisis de las necesidades, los deseos, pero esencialmente la relación entre estos y el poder adquisitivo de los grupos a los que se dirigen los bienes y servicios que se ofrecen conforme a la teoría Philip Kotler y Gary Armstrong. El análisis de estas interrelaciones permite el desarrollo exitoso empresarial vinculado a la satisfacción de los sujetos a los cuales se dirigen los esfuerzos creativos e innovadores y repercute de manera positiva en el patrimonio de la entidad tanto en el contexto legal como contable financiero.

la vez y continúen aportando sucesivos beneficios a la entidad dentro del término de vigencia que la norma jurídica establece para cada modalidad que se utilice.

La diversidad de criterios y enfoques de autores y ramas del saber, le atribuyen a los bienes intangibles dificultad para su medición, de igual manera la asunción del vocablo “activo” se utiliza sin reconocerse la significación que le adjudica la contabilidad como categoría que a esta le concierne⁴⁷. El hecho de la separación de criterios en ámbito jurídico y contable propicia que al gestionarse innovaciones se llegue a considerar el registro legal de PI, pero no se produzca la correspondiente información sistemática en la contabilidad por falta de herramientas para determinar y reflejar su valor monetario.

Se reflexiona que, al concluir el proceso de desarrollo, se hace imprescindible registrar como última operación contable para fijar el costo total del AFI de propiedad intelectual creado y materializar su identificación según la denominación que corresponda, el desembolso que se realice para pagar el acto de registro legal ante la oficina donde proceda.

El flujo de información sobre el proceso productivo es la actividad más importante a tenerse en cuenta en cualquier sistema de contabilidad, ya que garantiza el cumplimiento de la hipótesis del devengo o acumulado. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen al ocurrir y no cuando se recibe o se paga dinero u otro equivalente al efectivo; asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan⁴⁸.

La concepción del costo del AFI, como su valor, se concibe al razonarse que si para obtener ese tipo de recurso se hace ineludible un proceso de inversión en un proyecto de I+D+i, entonces la acumulación de los egresos que fueron necesarios para su obtención, desde el registro, control y análisis de la contabilidad es posible lograrlo.

Aun cuando el registro legal del bien intangible propio resultante constituye un servicio que prestan instituciones del Estado a ese fin en materia de propiedad intelectual, y un desembolso más de la entidad solicitante, se considera un valor independiente porque no forma parte del costo bruto en la creación o formación del bien inmaterial, es decir, se deberá incorporar de último con la obtención del título de PI como condición necesaria y suficiente para legitimar en la contabilidad el valor al costo total del AFI y su reconocimiento en los estados financieros.

47 Contreras y Suárez, “Estrategias de mercadotecnia integradas con propiedad intelectual para potenciar el patrimonio intangible empresarial”, *op. cit.*, y Suárez Gutiérrez, *Procedimiento contable para la valoración y reconocimiento de activos fijos intangibles de propiedad intelectual en empresas estatales cubanas, op. cit.*, p. 9.

48 *Ibid.*, pp. 79, 83-84.

CONCLUSIONES

1. La fundamentación de teorías jurídicas y contables financieras que se realizó condiciona la sistematización de la categoría patrimonio intangible empresarial para su comprensión y utilización armónica en la práctica del derecho y la contabilidad.

2. Las valoraciones de los términos patrimonio, propiedad y activos intangibles en la doctrina y teorías del derecho y la contabilidad resultó ser compleja y contradictoria debido a que no se evidencia consenso en el análisis del patrimonio y las relaciones jurídicas patrimoniales que facilite la visualización de los sucesos de la realidad práctica y su correspondencia en la información contable.

3. El debate que contiene el estudio constituye una contribución teórica y metodológica por el impacto que puede generar en la profundización de la teoría del patrimonio intangible empresarial, tanto en el ámbito académico como en la realidad económica social donde se aplique.

4. En una relación jurídica patrimonial el crédito como derecho de cobranza del negocio es una figura que como activo incrementa el patrimonio. El crédito como requerimiento de pago o deuda del negocio con terceros constituye un derecho de obligaciones que se integra al pasivo y disminuye el patrimonio.

5. El patrimonio intangible empresarial se entiende como el conjunto de activos intangibles identificables, separables y controlables, susceptibles de registro legal y contable financiero, que se hacen visibles como resultados de actividades de investigación, desarrollo e innovación, generados por la empresa o adquiridos de terceros.

6. Es indispensable que los manuales de procedimientos presenten con carácter sistémico y documentados los pasos de gestión organizativa, de investigación, desarrollo, innovación, jurídica y contable financiera en función del proceso de creación de activos intangibles de propiedad intelectual que formen parte del patrimonio intangible empresarial.

7. En la actualidad los intangibles empresariales transitan por dos corrientes: una socio-cultural vinculada a la gestión estratégica de conocimientos, destrezas o habilidades de empresarios (Capital intelectual), y la otra corriente socioeconómica, orientada a la creatividad e innovación del intelecto humano (Propiedad Intelectual) de utilidad para los negocios, susceptible del registro legal y contable financiero.

BIBLIOGRAFÍA

Astudillo Gómez, Francisco. “Los bienes inmateriales”. *Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos en Propiedad Industrial*, n.º 6, 1^{er} semestre de 2010. Disponible en: https://issuu.com/redesdeexpertos_ceddet/docs/rei_prop_ind_1s10 [consulta: 26 de diciembre de 2016].

Avellaneda Bautista, Campo Alcides. “El patrimonio y los ciclos de operaciones financieras”. *Criterio Libre*, vol. 7, n.º 11, julio-diciembre 2009, pp. 191-217.

- Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3227607> [consulta: 22 de enero de 2023].
- Avellaneda Bautista, Campo Alcides. “Del objeto de estudio al conocimiento contable”. *Criterio Libre*, vol. 18, n.º 31, julio-diciembre 2019, pp. 85-109. Disponible en: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/download/6132/5650> [consulta: 22 de enero de 2023].
- Borrás Atiénzar, Francisco y Arango Sales, Humberto. “La gestión de los intangibles en la industria cubana de software”. *Revista Econ. y Desarrollo*, vol. 164, n.º 2, julio-diciembre de 2020. Disponible en: <http://scielo.sld.cu/pdf/eyd/v164n2/0252-8584-eyd-164-02-e8.pdf> [consulta: 05 de abril de 2023].
- Cañibano, Leandro, “La relevancia de los intangibles en la información financiera”. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 60, enero-junio de 2012. Disponible en: <https://www.revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/14683/12836/> [consulta: 25 de junio de 2017].
- Cañibano, Leandro. “La relevancia de los intangibles en la economía empresarial”. *Técnica Económica*, n.º 181, 2016. Disponible en: http://www.icotmemad.es/userfiles/file/R181/032_038_TecEcono_LeandroCanibano.pdf [consulta: 18 de enero de 2020].
- Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español común y foral*, tomo I, volumen II, 1987. Consejo de Estado. Decreto-Ley n.º 227/2002, Del Patrimonio Estatal, La Habana, Cuba. *Gaceta Oficial* n.º 1 (ed. especial), 2002.
- Clemente Díaz, Tirso. “La relación jurídica civil. Su objeto”, *Revista Jurídica, Ministerio de Justicia*. Tercera época, año 6, n.º 2, julio-diciembre 2014. Disponible en: https://www.minjus.gob.cu/sites/default/files/Publicaciones/revista_juridica_02-14.pdf [consulta: 27 de marzo de 2016].
- Contreras Villavicencio, Dulce M. y Suárez Gutiérrez, Evelio. “Estrategias de mercadotecnia integradas con propiedad intelectual para potenciar el patrimonio intangible empresarial”, trabajo presentado en la IX Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales, memorias en CD, Complejo de Turismo Topes de Collantes. Trinidad, Santi Spiritus, Cuba, Editorial Feijóo. Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, ISBN 978-959-250-504-9, 2014.
- Contreras Villavicencio, Dulce María. *Enfoque gerencial de la propiedad intelectual*, tesis presentada en opción al título de diplomada en Gerencia Empresarial, Santa Clara, Villa Clara, Cuba, Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, 2004.
- Contreras Villavicencio, Dulce María; Moreno Cruz, Marta Milagros y Correa Álvarez, Pascual. “Consideraciones estratégicas de propiedad industrial en ciencia, tecnología e innovación de empresas estatales cubanas”, trabajo presentado en el IV Congreso de Propiedad Industrial, Hotel Habana Libre, La Habana, Cuba, Oficina Cubana de Propiedad Industrial, 2017.
- Contreras Villavicencio, Dulce María y Suárez Gutiérrez, Evelio. “Reflexiones en torno a la ideología subyacente en las relaciones sociales de producción

- privatizadoras”. *Revista Islas*, vol. 57, n.º 180, octubre-diciembre de 2015. Disponible en: <https://islas.uclv.edu.cu/index.php/islas/article/view/1> [consulta: 22 de enero de 2016].
- Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Morán Martínez, Liudmila y Correa Álvarez, Pascual. “Tendencias de la propiedad industrial en el patrimonio intangible empresarial. Valoraciones en el entorno cubano”. *Revista La Propiedad Inmaterial*, n.º 28, julio-diciembre de 2019. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/6343/8402> [consulta: 19 de diciembre de 2019].
- Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Morán Martínez, Liudmila y Vázquez de Alvaré, Dánice. “La propiedad intelectual y la contabilidad en la conformación del patrimonio intangible de la empresa estatal cubana”. *Revista Propiedad Intelectual*, año XVII, n.º 21 (especial), enero 2018-diciembre 2019. <http://www.saber.ula.ve/handle/123456789/46387> [consulta: 19 de diciembre de 2019].
- Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio; Moreno Cruz, Marta Milagros y Correa Álvarez, Pascual. “Propiedad industrial para la gestión de ciencia, tecnología e innovación en empresas estatales cubanas”. *Revista La Propiedad Inmaterial*. Universidad Externado de Colombia, n.º 23, enero-junio de 2017. Disponible en: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/4980/5968>; <https://doi.org/10.18601/16571959.n23.06> [consulta: 24 de julio de 2017].
- Contreras Villavicencio, Dulce María; Suárez Gutiérrez, Evelio y Recarey Morfa, Carlos A. “Estrategias de propiedad industrial en convenios de integración y cooperación universidad empresa en Villa Clara”. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*, marzo de 2016. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/caribe/2016/03/cooperacion.html> [consulta: 25 de marzo de 2016].
- De Castro y Bravo, Federico. *Temas de derecho civil*. Madrid, España: Marisal, 1972.
- Díez Picazo, Luis. *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, 6ª ed, vol. 1, Madrid: Thomson Civitas, 2007.
- Espinoza Cume, Ana Isabel. “NIIF y su viabilidad en los estados financieros”. *Revista FIPCAEC*, vol. 5, n.º 3, julio-septiembre 2020. Disponible en: <http://fipcaec.com/ojs/index.php/es> [consulta: 25 de marzo de 2023].
- Fernández Bulté, Julio. *Historia del Estado y el derecho en la antigüedad*, tomo I, La Habana, Cuba, Instituto Cubano del Libro, Edición Revolucionaria, 1971.
- García García, José Manuel, *Teoría general del patrimonio*. Madrid, España: Civitas-Estudios en homenaje al profesor Luis Díez Picazo, 2003.
- Gutiérrez, Luis Eduardo. “Modelo de gestión para develar activos intangibles en entidades del sector salud de Barranquilla”. *Revista Dimensión Empresarial*, vol. 9, n.º 2, julio-diciembre de 2011. Disponible en: <http://www.dialnet.unirioja.es/ejemplar/307063> [consulta: 21 de mayo de 2015].

- Gutiérrez Ponce, Herenia y Pérez Calderón, Esteban. “Un cuadro de mando integral para la gestión táctica y estratégica del patrimonio tangible e intangible”. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, n.º 1, enero-junio de 2009. Disponible en: <http://www.dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3362396.pdf> [consulta: 13 de diciembre de 2018].
- Herrera Villanueva, José Joaquín. “El patrimonio”, *Revista Mexicana de Derecho*, 2014. Disponible en: <https://www.revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-mexicana-derecho/article/view/14135/12624> [consulta: 15 de enero de 2020].
- Kalanje, Christopher, “Aprovechar al máximo el sistema de propiedad intelectual: algo más que el derecho a excluir”, 2004. Disponible en: http://www.wipo.int/sme/es/documents/leveraging_ip.htm [consulta: 15 de enero de 2008].
- Kotler, Philip. *Dirección de mercadotecnia. Análisis, planeación, implementación y control*, 8ª ed., 2001 [en línea]. Disponible en: <https://fad.unsa.edu.pe/bancayseguros/wp-content/uploads/sites/4/2019/03/direccion-de-mercadotecnia-philip-kotler.pdf> [consulta: 10 de junio de 2018].
- Kotler, Philip. “De las cuatro Ps a las cuatro Cs” [en línea], 2004. Disponible en: <https://utecno.files.wordpress.com/2013/09/kotler-2004-de-las-cuatro-ps-a-las-cuatro-cs.pdf> [consulta: 10 de junio de 2018].
- Kotler, Philip. “De las cuatro Ps a las cuatro Cs” [en línea], 2007. Disponible en: <http://www.merk2.com/portada/Documentacion/DelascuatroPsalascuatroCs.pdf>.
- Lacruz Berdejo, José Luis. *Elementos de derecho civil*, vol. I, Madrid, España; Dykinson, 1999.
- López, Víctor Raúl y Nevado, Domingo. “Modelo de control estratégico desde la perspectiva del valor de los intangibles. Método y aplicación”. *Revista Innova*, vol. 26, n.º 59, enero-marzo de 2016. Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v26n59/v26n59a02.pdf> [consultado 21 de junio de 2017].
- Mariño Vivar, Jorge Luis y Bicet Dorzón, Osmany. “Gestión de proyectos investigativos desde la formación en propiedad industrial como solución estratégica”. *Revista Cubana de Ciencias Económicas*, vol. 9, n.º 1, enero-junio de 2023. Disponible en: <http://www.ekotemas.cu> [consulta: 08 de julio de 2023].
- Meigs, Robert F. y Meigs, Walter B. *Contabilidad. La base para decisiones gerenciales*, 2ª ed. México: McGraw-Hill, 1992.
- Morales Ferrer, Salvador y Daza Coronado, Sandra Milena. *El concepto de patrimonio y su aplicación en España*. Colección Jus Privado 6, 2016. Disponible en: <https://www.repository.ucatolica.edu.co/bitstreams/4f8f9dcd-3bab-48ed-acc2-069707af998b/download> [consulta: 5 de enero de 2023].
- Olivera Massó, Pablo. “Patrimonio empresarial y organización de las participaciones societarias públicas: apuntes para una posible exégesis del título VII de la Ley 33/2003, del patrimonio de las administraciones públicas”. *Revista de Administración Pública*. Madrid, n.º 171, septiembre-diciembre de

2006. Disponible en: <https://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revista-de-administracion-publica/numero-171-septiembrediciembre-2006/patrimonio-empresarial-y-organizacion-de-las-participaciones-societarias-publicas-apuntes-para-una-2> [consulta: 28 de enero de 2020].
- Omeñaca García, Jesús. “Capítulo 2. El Patrimonio”. En: *Contabilidad general*, 13ª ed. Barcelona, España: Deusto, 2017.
- Roca Sastre, Ramón María. “El patrimonio”. *RCDI. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 15, marzo de 1926, pp. 171-187.
- Rodríguez Pérez, Emilio. “La contabilidad financiera”. Unidades Docentes de la Escuela Nacional de Sanidad (Unedens), 2022. Disponible en: http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:501141/n11.14_la_contabilidad_financiera.pdf [consulta: 22 de enero de 2023].
- Rojas, Sonia Patricia. *Contabilidad*. Bogotá: Fundación Universitaria del Área Andina, 2018. Disponible en: <https://digitk.areandina.edu.co/bitstream/handle/areandina/1266/130%20Contabilidad.pdf>
- Suárez Gutiérrez, Evelio. *Procedimiento contable para la valoración y reconocimiento de activos fijos intangibles de propiedad intelectual en empresas estatales cubanas*, tesis presentada en opción al título de doctor en Ciencias Contables y Financieras. La Habana, Cuba: Universidad Central Marta Abreu de Las Villas, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Contabilidad y Finanzas, 2018.
- Suárez Gutiérrez, Evelio y Contreras Villavicencio, Dulce M. “Valuación y contabilidad de activos intangibles de propiedad intelectual. Importancia en la empresa estatal cubana”, trabajo presentado en el VI Seminario Internacional sobre Propiedad Intelectual efectuado del 15 al 17 de octubre. Memorias del Evento, Hotel Nacional, La Habana, Cuba, Unión Nacional de Juristas de Cuba y Organización Nacional de Bufetes Colectivos, 2014.
- Suárez Gutiérrez, Evelio; Contreras Villavicencio, Dulce M. y Nazco Franquiz, Berto M. “Valuación, contabilidad y control de activos intangibles de propiedad intelectual. Necesidad en empresas estatales cubanas”. *Revista Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana*, septiembre de 2015. Disponible en: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2015/activos-intangibles.html>. [consulta: 8 de octubre de 2015].
- Suárez Gutiérrez, Evelio y Contreras Villavicencio, Dulce María. “La propiedad intelectual como herramienta en la regulación capitalista contemporánea”. *Revista Islas*, n.º 176, 2017. Disponible en: <https://islas.uclv.edu.cu/index.php/islas/article/view/72> [consulta: 30 de enero de 2023].
- Torres, Leonidas. “La importancia de los activos intangibles en la sociedad del conocimiento”. *Revista La Propiedad Inmaterial*, n.º 18, 2014. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/3905> [consulta: 18 de marzo de 2015].
- Torres, Leonidas. “Métrica para la sociedad del conocimiento”. *Revista La Propiedad Inmaterial*, Universidad Externado, n.º 16, 2012. Disponible en: <https://>

revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/3269 [consulta: 16 de diciembre de 2014].

Vicent Chuliá, Francisco. “El régimen económico de la cooperativa en la nueva ley de 19 de diciembre de 1974”, *Estudios Cooperativos*, 1975. Disponible en: <https://www.dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1149191.pdf> [Consulta: 28 de enero de 2020].

Vilaró Colón, Juan David. *La unidad del patrimonio y el trust. De la fiducia, el fideicomiso y el trust* [tesis presentada en opción al título de doctor en Derecho]. Castilla y León, España: Universidad de Valladolid, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Penal e Historia y Teoría del Derecho, 2015.