

COSTO FISCAL DE LAS MARCAS COMO ACTIVOS INTANGIBLES FORMADOS EN COLOMBIA

Javier Andrés Lobo Mejía ¹
Jose Vicente Forero Pineda ²

Resumen

El presente artículo de reflexión contiene un análisis crítico desde la perspectiva jurídica y contable sobre por qué para efectos tributarios en Colombia a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, las marcas como activos intangibles formados no tienen ningún costo fiscal para los obligados a llevar contabilidad. En el presente texto el lector podrá encontrar un análisis sobre la valuación de marcas formadas internamente, la evolución de la regulación de su costo fiscal en Colombia, para situarse en la regulación actual sus implicaciones y efectos. El análisis se desarrolla sobre la ley colombiana.

Palabras claves: Costo fiscal, marcas, activos intangibles formados, valuación de activos, impuesto de renta, impuesto de ganancias ocasionales, propiedad industrial, normas colombianas de información financiera, negocios.

¹ Andrés Lobo Mejía, Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana, Magíster en Derecho de la Empresa y de los Negocios de la Universidad de la Sabana. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria del Prime Business School de la Universidad Sergio Arboleda. Diplomado en Gerencia de Franquicias de la Escuela de Ingenieros Julio Garavito y en Arbitraje Nacional e Internacional en la Cámara de Comercio de Bogotá. Socio Director de la firma LBX Consultores & Franquicias SAS. Asesor privado, Consultor y Litigante en las diversas áreas del derecho de la empresa y de los negocios, especialmente en materia de Derecho Corporativo y Tributario, con especial conocimiento y experiencia en materia de creación, manejo y comercialización de Franquicias. gerencia@lbxconsultores.com

² José Vicente Forero Pineda. Contador Público del Politécnico Grancolombiano, Especialista en Gerencia Tributaria de la Universidad Piloto de Colombia. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria del Prime Business School de la Universidad Sergio Arboleda. Director de Impuestos de Seguros de Vida Suramericana cuenta con más de 14 años de experiencia a nivel tributario en empresas del sector financiero y real. vicente811003@gmail.com

Abstract

This reflection article contains a critical analysis from the legal and accounting perspective on why for tax purposes in Colombia according of Law 1819 of 2016, brands as internally generated intangible assets have no cost for those who have to keep accounting. In this paper, the reader will be able to find an analysis of the valuation of internally generated brands, the fiscal cost evolution of the regulation in Colombia, to place their implications and effects in the current legislation. The analysis will take place under Colombian law.

Keywords: tax cost, brands, intangible assets internally generated, asset valuation, income tax, occasional income tax, industrial property, Colombian financial reporting standards, business.

Tabla de contenido

<u>Introducción</u>	4
<u>Las marcas como activo intangible</u>	2
<u>Valuación y medición de marcas desde la perspectiva contable</u>	4
Evolución de la regulación del costo fiscal de las marcas en Colombia	11
Reconocimiento del costo fiscal de las marcas formadas en Colombia, una nueva mirada	17
Referencias	21

Introducción

Al reconocer la importancia para el desarrollo económico y empresarial de un país como Colombia, que recientemente ingresó a la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE), y que promueve desde su gobierno central la economía naranja como motor de emprendimiento, los activos intangibles, esto es, aquellos enmarcados legalmente dentro de la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como marcas, *goodwill*, derechos de autor, patentes de invención, entre otros, son un pilar fundamental para el desarrollo de negocios y la inversión extranjera, cobra gran relevancia el impacto fiscal de las operaciones sobre los mismos.

Dada la extensidad conceptual de todos y cada uno de los activos intangibles, a nivel comunitario y en el mundo, centraremos para efectos metodológicos del presente artículo, el análisis sobre un tipo específico de estos activos, correspondiente a las marcas como signo distintivo regulado por la Decisión 486 de la Comunidad Andina, basados en su relevancia en el escenario de los negocios en el mundo.

El tema es de tal importancia que la Organización Mundial de la Propiedad Industrial (OMPI) en informe mundial reciente ha señalado: *“Las inversiones en capital intangible son una fuente clave de crecimiento económico, y una mejor comprensión de cómo se generan y explotan esos activos en un mercado globalizado puede ayudar a los legisladores a lograr un entorno propicio para tales inversiones. Del mismo modo, los encargados de la formulación de las políticas en las economías en desarrollo, que buscan apoyar a las empresas locales en los esfuerzos de estas por mejorar sus capacidades de producción dentro de las cadenas globales de valor mundiales, deben entender que la adquisición de activos intangibles es esencial para conseguirlo”*³.

En ese contexto con la expedición de la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural) surgieron entre muchos aspectos importantes, un cambio fundamental y definitivo respecto del costo fiscal de los activos intangibles formados internamente (entre estos las marcas) por contribuyentes obligados a llevar contabilidad en Colombia, razón por la cual abordaremos un análisis crítico de su regulación actual y sus implicaciones en el escenario de los negocios en el país.

Históricamente la evolución legislativa reciente ha sido de la siguiente manera, desde el texto original del estatuto tributario del año 1986, se establecía una presunción de costo fiscal frente a la enajenación de marcas como activo intangible formado internamente tanto por personas naturales como jurídicas, constituido por el setenta por ciento (70%) del valor de la enajenación, luego el cincuenta por ciento (50%) en la Ley 223 de 1995, y el treinta por ciento (30%) en la Ley 788 de 2002,

³ OMPI (2017). *Informe mundial sobre la propiedad intelectual en 2017: Capital Intangible en las cadenas globales de valor*. Ginebra: Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

norma anterior a la ley vigente, para terminar hoy en día, en un costo cero, es decir, no reconociendo ningún costo fiscal para aquellos obligados a llevar contabilidad (Art. 53 Ley 1819 de 2016).

Con esto, la actual regulación Colombiana en materia tributaria, establece dos desigualdades destacables en relación con el costo fiscal de los activos intangibles, de un lado privilegia los activos intangibles adquiridos frente aquellos formados internamente, y de otro, le reconoce a las personas no obligadas a llevar contabilidad la posibilidad que en operaciones de enajenación de estos activos exista un costo fiscal, contrario a lo que ocurre con los obligados a llevar contabilidad a quienes se les determina un costo cero, y por ende, todo ingreso derivado de una operación de enajenación de estos está gravado en su totalidad.

En ese orden de ideas el artículo analiza dicha decisión legislativa, mediante el estudio de sus antecedentes históricos y sus implicaciones tributarias, para concluir con unos planteamientos críticos en relación con la regulación vigente y sus oportunidades de optimización.

Las marcas como activo intangible

Existen múltiples definiciones de activos intangibles, sin embargo, partimos por acudir aquella definición establecida por la Norma Internacional de Contabilidad 38 la cual expresamente señala: *“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”*⁴.

En ese orden procedemos a delimitar y decantar en el contexto tributario dicha definición, empezando por señalar la norma fiscal vigente contenida en la Ley 1819 de 2016, específicamente en su artículo 74 que clasifica los activos intangibles dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina partiendo de dicho origen.

Para efectos del presente artículo nos situaremos en su numeral 5° el cual se refiere específicamente aquellos formados internamente, llegando a ellos a partir del esquema de exclusión, es decir, que serán aquellos que no correspondan a:

- Activos intangibles adquiridos, es decir que se pagó por su adquisición. (Numeral 1° Art. 74)
- Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, esto es, además de que se pagó por su adquisición, se da como una transacción en la que se adquiere además el control de uno o más negocios, un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser gestionados para arrojar rentabilidad. (Numeral 2° Art. 74)

⁴ de Contabilidad, N. I. (2004). NIC 38. *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

- Activos intangibles originados por una autorización o subvención estatal (Numeral 3º Art. 74)
- Activos intangibles originados en las mejoras de los bienes objeto de arrendamiento operativo.
- Activos intangibles que se enmarquen en algunas de las inversiones previstas en el artículo 74-1 de la misma ley.

Habiendo depurado negativamente los mismos, serán entonces activos intangibles formados internamente los concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística, y científica, tales como marcas, *goodwill*, derechos de autor y patentes de invención.

En ese sentido, nos situaremos exclusivamente en un solo tipo de activo intangible formado internamente, esto es, las marcas, reguladas en Colombia por la Decisión 486 de 2000⁵, Título IV artículos 134 y siguientes, reglamentada bajo el Decreto 2591 del 13 de diciembre de 2000.

La normativa señalada establece que la marca es *“cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica”*(Art. 134).

A partir de dicha normativa las marcas como signos distintivos son protegidos en Colombia mediante su registro ante la Superintendencia de Industria y Comercio, quien en ejercicio de las facultades otorgadas por el Decreto 2153 de 1992 y por la Decisión 486 de 2000 de la Comisión de la Comunidad Andina, mediante acto administrativo concede la titularidad de los mismos dentro del territorio Colombiano, a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras durante un periodo de tiempo de diez años susceptibles de renovación.

El registro de una marca concede a su titular tanto derechos específicos en relación con su naturaleza⁶, como los derechos generales reconocidos por la ley civil por el

⁵ Tal vez, este sea el documento supranacional más importante y completo en materia de regulación de la propiedad industrial, por cuanto regula detalladamente, los procedimientos, términos perentorios, exigencias para cada Estado, frente al reconocimiento de cada clase de propiedad industrial, y los derechos que de esta se desprenden y puede ejercer válidamente el titular del derecho. Es importante resaltar, que el documento tiene diseñado un procedimiento ágil y rápido tendiente a simplificar los procesos, pero que de todas maneras, asegura la calidad del proceso. Suárez, P., & Nadyiby, H. (2017). Propiedad Industrial en Colombia: Los retos en la sociedad del conocimiento.

⁶ Decisión 486 CAN. Artículo 155.- El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos: a) aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos; b) suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos; c) fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales; d) usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión; e) usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera

dominio de bienes, tales como el uso, goce y disposición, siendo este último aquel que permite su enajenación, entendida esta como “*la acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo*”⁷ lo cual delimita el escenario jurídico de la venta de marcas como activos intangibles en el desarrollo de los negocios y por ende sus implicaciones a nivel fiscal.

Si bien existen múltiples operaciones de adquisiciones de marcas por inversionistas, bancas de inversión, entre otras, se podría señalar que en la mayoría de los casos las marcas son uno de los activos intangibles que más usualmente se forman internamente al interior de las empresas, cobrando relevancia entonces su valoración contable y su costo fiscal al momento de su enajenación.

Valuación y medición de marcas formadas desde la perspectiva contable

Los activos intangibles en el contexto colombiano han tenido un desarrollo muy reciente dentro de la perspectiva empresarial. Debido a lo anterior, antes de hacer una perspectiva actual de la medición contable de las marcas formadas, es importante examinar cómo ha sido su evolución y sus efectos en los estados financieros empresariales ya que la información financiera ha sido y es la base de la información fiscal de las entidades, especialmente al establecerse su conexidad formal con los asuntos tributarios (salvo excepciones específicamente reguladas) respecto de los ingresos en virtud de lo establecido por el artículo 28 del Estatuto Tributario⁸, respecto de los costos en virtud de lo establecido por el artículo 59 del Estatuto Tributario⁹, y de las deducciones en virtud de lo establecido por el artículo 105 del Estatuto Tributario vigente¹⁰.

1.1 Resumen histórico de la valuación contable de los intangibles formados

En Colombia, a través de su historia la contabilidad ha tenido una evolución que ha sido acorde con el momento político y económico.

Sierra González (2001) clasifica la evolución de la normativa contable en cuatro periodos, de la siguiente manera:

productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular; f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio.

⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 20436 del 25 de mayo de 2017.C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramirez.

⁸ Modificado por el artículo [28](#) de la Ley 1819 de 2016

⁹ Modificado por el artículo [39](#) de la Ley 1819 de 2016

¹⁰ Modificado por el artículo [61](#) de la Ley 1819 de 2016

- Periodo Hispánico, la cual abarca desde la Colonia hasta 1853 con la expedición del primer Código de Comercio.
- Periodo Patrimonialista, el cual va desde 1853 con la expedición del primer Código de Comercio, hasta 1918 con el establecimiento del impuesto de renta.
- Periodo Fiscalista, el cual va desde 1918 hasta 1986, año en el cual se creó la primera norma de carácter contable en Colombia.
- Periodo de normalización contable, que abarca desde 1986 hasta nuestros días.

Sin embargo, se puede considerar que el periodo de normalización contable va hasta el año 2009, ya que en dicho año se establece un quinto periodo que puede denominarse *Periodo de normalización contable internacional*, cuyo objetivo principal es “la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”¹¹.

A continuación se presentará un análisis breve de cada uno de los periodos históricos contables relacionados.

1.1.1 Periodo Hispánico

La principal norma contable que fue gestada en este periodo fue la Ordenanza de Bilbao de 1737, norma expedida en el Reino de España y que aplicaba para las colonias españolas en América. Esta norma contable se limitaba de manera general a los registros y libros que debía hacer todo comerciante, de una serie de operaciones básicas tales como compra y venta de mercancías, la forma de mantener los libros contables y el valor probatorio de la contabilidad. Estas normas, que eran originarias del Reino de España, estuvieron vigentes hasta mediados del siglo XIX. En este periodo no existía regulación alguna sobre activos intangibles.

1.1.2 Periodo Patrimonialista

Esta época se caracteriza por la expedición de dos Códigos de Comercio que son las primeras normas en las que se implementan regulaciones contables propias de Colombia.

El primer Código de Comercio se dio con la expedición de la Ley 2193 del 1 de junio de 1853, lo que constituyó la expedición de la primera norma mercantil y contable propia del país. Posteriormente, a la luz de la nueva Constitución de 1886, fue expedida la Ley 57 de 1887, en la cual se incorporó dentro del ordenamiento legal

¹¹ Ley 1314, 2009, artículo 1 Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

nacional el Código de Comercio que fue expedido por el Estado de Panamá, sancionado el 12 de octubre de 1869¹².

A pesar de los grandes avances que este Código representó para la normatividad contable del país, según Correa García, Paulgarin Arias, Muñoz Osorio y Álvarez Osorio (2010) *“en esa época las disposiciones en materia contable eran pocas y se ocupaban básicamente de reglamentar el manejo de los libros y los comprobantes de contabilidad, se entendía que la información contable le pertenecía exclusivamente al propietario, con el propósito único de servir de memoria de derechos y obligaciones, la responsabilidad de la información contable sigue estando hasta hoy en cabeza del propietario o comerciante (p.273)”*.

1.1.3 Periodo Fiscalista

Correa García, Paulgarin Arias, Muñoz Osorio y Álvarez Osorio (2010) resume el periodo fiscalista como aquel que inició a principios del siglo XX y estuvo centrado en la rendición de cuentas para ejercer control gubernamental, en especial en el impuesto de renta. La mayoría de dichas leyes fiscales eran usadas como base para el registro contable de las operaciones y de los factores que influían en los estados financieros.

A continuación se resumen las Leyes expedidas en Colombia en este periodo y su efecto en la revelación contable de las marcas formadas en Colombia.

Ley	Objetivo de la Ley	Efecto en la revelación contable de las marcas formadas
Ley 56 de 1918	Crea el impuesto de renta en Colombia	- No se establece ningún procedimiento para la valuación y medición de activos intangibles.
Ley 58 de 1931	Por medio de la cual se crea la Superintendencia de Sociedades. Indica que toda sociedad anónima debe llevar su contabilidad de acuerdo con las leyes vigentes	- No se establece ningún procedimiento para la valuación y medición de activos intangibles.

¹² González, E. M. S. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar: Revista de ciencias administrativas y sociales*, 47-65.

<p>Decreto Ley 554 de 1942 y Decreto 526 de 1945 y 2521 de 1950</p>	<p>Por medio del cual se adoptan medidas económicas para conjurar los desequilibrios fiscales existentes en ese momento</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Se habla de una valoración fiscal de todos los activos intangibles formados, los cuales debían ser reconocidos contablemente por remisión de la Ley 58 de 1931. - Dicho avalúo se tenía que tramitar para su aprobación ante la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales radicando una serie de requisitos entre los que se destacan estudios sobre acogida de los productos o servicios ofrecidos, estudios financieros pasados y futuros. - Este avalúo debía ser registrado contablemente mediante un activo por el valor aprobado, teniendo como contrapartida un pasivo por el mismo valor
<p>Ley 81 de 1960</p>	<p>Por medio de la cual se reorganiza el impuesto de renta</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Se mantenía la aprobación del avalúo del intangible por la División de Impuestos Nacionales, pero se estableció un límite de dicha valoración al 50% del patrimonio líquido fiscal del año anterior - Igualmente este activo aprobado debía ser registrado contablemente como un activo en los Estados Financieros del solicitante, registrando al mismo tiempo un pasivo por el mismo valor.
<p>Ley 28 de 1967</p>	<p>Por medio de la cual se distaban normas para luchar contra la evasión y fraude fiscal</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Reglamenta los efectos fiscales de los aportes, enajenamiento y deducciones por amortización de intangibles
<p>Decreto Ley 1366 de 1967</p>	<p>Por medio de la cual se distaban normas para luchar contra la evasión y fraude fiscal</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Constituía renta bruta el enriquecimiento originado en los pactos que se celebren bajo cualquier denominación, relativos a marcas, patentes, primas por cesión derechos y demás intangibles, lo que incluía la venta. Se reconocía intrínsecamente un costo al hablar de enriquecimiento, lo que suponía un valor de venta superior al valor contable registrado por el activo

Ley 63 de 1967	Por medio de la cual se distaban normas para luchar contra la evasión y fraude fiscal	<ul style="list-style-type: none">- Se presumía una renta bruta de enajenación de activos intangibles del 30% del valor de la enajenación.- Se aparta el costo contable del fiscal sobre los activos intangibles
Decreto 2053 de 1974	Por medio del cual se reorganiza el impuesto de renta	<ul style="list-style-type: none">- A pesar de ser una norma fiscal, según lo afirma Sierra Gonzales (2001) muestra por primera vez un marco sustantivo para la contabilidad en Colombia, lo que se convirtió a su vez en la base de la época para tener unos primeros principios de contabilidad generalmente aceptados.- El Decreto determinó que el costo de los bienes intangibles formados lo podía establecer el Director General de Impuestos Nacionales a petición del interesado

1.1.4 Periodo de Normalización Contable

Este periodo se encuentra caracterizado por la necesidad de expansión de los negocios a nivel nacional y a nivel mundial. Ante esto el país debía contar con unas reglas claras, homogéneas e independientes que tengan una finalidad financiera que vaya más allá del ánimo recaudador que se tenía hasta el momento, entregando claridad y criterios bien definidos de la forma en que se prepara la información financiera.

Este periodo comienza formalmente en el país con un gran hito que fue la expedición del Decreto 2160 de 1986, el cual según Sierra Gonzales (2001) "... se da comienzo a la etapa de normalización contable en Colombia. Se puede afirmar que este decreto marca el inicio de la autonomía de la contabilidad frente a la fiscalidad y a su ordenamiento contable, y es punto de partida de la evolución de los procesos de normalización y planificación contable en nuestro país" (p.57).

Lo más importante de este Decreto fue el carácter vinculante para las entidades de la norma contable y la separación de las normas contables de las normas fiscales que se hizo en su artículo 96.

Es así como este Decreto reglamenta de forma inicial a la contabilidad mercantil pero no hace mención de los activos intangibles formados. Únicamente determina el costo por el cual se debe revelar en la contabilidad los intangibles adquiridos a terceros por la entidad.

Pero fue en 1993 que se expidió el Decreto 2649, en el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad

generalmente aceptados en Colombia. Como lo mencionan Correa García, Paulgarin Arias, Muñoz Osorio y Álvarez Osorio (2010), en general, con el Decreto 2649 se evidencia un cambio en la concepción de la contabilidad como un requisito legal, a una contabilidad que es útil para diferentes usuarios¹³.

En su artículo 66 se incluye la definición más completa hasta el momento de los activos intangibles, incluyendo a los formados, como susceptibles de tener un costo contable de la siguiente forma:

“ARTICULO 66. Activos intangibles. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación. (Negritas y subrayado fuera del texto original).

En este orden de ideas, para el Decreto 2649 de 1993 se debía registrar como activo intangible – marca – formada, únicamente las erogaciones claras e identificables que se realicen para su formación y se deja a un lado la conexidad entre la valuación contable y el peritaje a realizar por la Dirección de Impuestos Nacionales.

Técnicamente, con la expedición del Decreto 2650 de 1993, dicho reconocimiento de costo contable a los activos intangibles – marcas formadas, se le asignaba una forma de registro en la cuenta 161010, denominada Marcas y en su dinámica se debían registrar los gastos en la producción y registro de la marca.

En este periodo entonces, la carga de la medición de las erogaciones para la formación de la marca estaban en cabeza del empresario, a pesar de que se mantenía vigente una valoración fiscal autónoma, mediante su costo presunto determinado en la ley.

1.2 Perspectiva actual de la medición de las marcas formadas

El objetivo de la expedición de la Ley 1314 de 2009 fue *“la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores*

¹³ García, J. A. C., Arias, A. F. P., Osorio, L. M. M., & Osorio, M. C. Á. (2010). Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (56), 269-292.

prácticas y con la rápida evolución de los negocios.” Esta conversión fue dada en la medida que las nuevas tecnologías y la rapidez con la que se hacen los negocios en la actualidad hacen que se necesite que los usuarios de la información financiera, que se encuentren en diferentes partes del mundo sepan interpretar de manera homogénea y rápida la información financiera de las entidades colombianas.

En desarrollo de esta Ley, las entidades colombianas fueron divididas en tres grupos para la transición a la información financiera mediante los siguientes Decretos:

Grupo 1 – Decreto 2784 de 2012. Las entidades del Grupo 1 deben aplicar la Norma Internacional de Contabilidad 38 (NIC 38), la cual determina que solo se puede hacer el reconocimiento de un activo intangible que cumpla con las condiciones de identificabilidad, control, y con la comprobación de la obtención de beneficios futuros.

Es así como se indica en su párrafo 63, en el caso de marcas formadas internamente no se debe registrar activo alguno (ya que es muy difícil diferenciar los costos de generar un activo intangible como una marca a los costos de manejar las actividades diarias de la entidad, tales como publicidad, honorarios, gastos legales, etc).

Esto se encuentra en concordancia con lo que se indica en el párrafo 21 de la misma NIC 38, ya que uno de los requisitos para poder reconocer un activo intangible es que el costo se pueda valorar de forma fiable.

En este sentido la NIC 38 cierra la posibilidad a que la entidad pueda determinar un costo fiable y por ello se pueda tener un reconocimiento del activo intangible, lo cual es contrario a lo que determinaba el Decreto 2649 de 1993, dado que esta es una presunción establecida por la NIC 38 y que no considera ningún tipo de prueba o procedimiento para valorar el activo.

Grupo 2 – Decreto 3022 de 2013. Las entidades de dicho grupo deben registrar sus operaciones con el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera para PYMES – Grupo 2, contenido en el mismo Decreto.

En dicho marco se indica en su párrafo 18.15 que estas entidades deben reconocer los desembolsos incurridos internamente a la generación de una marca, siguiendo los mismos lineamientos contenidos en la NIC 38, es decir tratar todos los desembolsos para la formación interna de una marca como un gasto el periodo, siguiendo las mismas razones expuestas en la NIC 38 para impedir dicho reconocimiento contable.

Grupo 3 – Decreto 2706 de 2012. Las normas de contabilidad para este tipo de entidades son de carácter simplificado y básico y es por esta razón que no aparece

una referencia específica a activos intangibles en los anexos del mencionado Decreto.

No obstante, según el Párrafo IN8 del anexo técnico, se determina que estas normas simplificadas se hicieron con base en las normas NIIF para PYMES emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). En este sentido el párrafo 18.14 del mencionado texto determina que no se puede reconocer un activo intangible por marcas formadas internamente.

Como se puede apreciar, actualmente en Colombia no es posible reconocer en los estados financieros de ninguna entidad, activos intangibles por marcas formadas internamente, así se cuenten con todas las herramientas documentales y financieras que prueben su existencia.

Es así como Colombia ha pasado de reconocer de manera supervisada un costo de las marcas formadas, con base de estudios técnicos que tenían en cuenta la información cuantitativa y cualitativa de la entidad, así como la información financiera histórica y proyecciones futuras de la misma, a un modelo simplificado en donde se parte de la premisa que no existe un costo, no por inexistencia fáctica de modelos financieros y análisis internos y externos que pueden determinar su existencia, sino solo por la dificultad de llegar a esa conclusión.

Evolución de la regulación del costo fiscal de las marcas en Colombia

Si bien es cierto el desarrollo histórico de cualquier objeto de investigación en las ciencias sociales, no implica *per se* una evolución cronológica del mismo, y mucho menos cuando el objeto de análisis es la legislación de un país como Colombia, en este aspecto resulta particularmente relevante toda vez que históricamente la legislación Colombiana ha sido uniforme en el sentido de establecer regulaciones que prevén beneficios vinculados a la presunción de costos deducibles en la enajenación de activos intangibles¹⁴, entre ellos por supuesto las marcas.

A. Evolución Legislativa desde 1974

Como se evidenció en el capítulo precedente la legislación colombiana ha reconocido la existencia de un costo fiscal a los activos intangibles formados con base en estudios técnicos efectuados por el contribuyente, analizados y aprobados por la autoridad tributaria.

Cabe reiterar que la primera presunción de costo fiscal de las marcas como activos intangibles formados surgió a partir del artículo 25 del Decreto 2053 de 1974¹⁵, que

¹⁴ Bravo Arteaga, Juan Rafael (2019). Intervención Academia Colombia de Jurisprudencia. Sentencia C -266 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁵ **Artículo 25.** El costo de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, goodwill, derechos de autor u otros intangibles, se presume constituido por el setenta por ciento (70%) del valor de la enajenación.

la estableció en un setenta por ciento (70%) del valor de enajenación sin distinción alguna respecto del tipo de contribuyente titular del activo, incluso con la posibilidad de tener un costo superior a dicho porcentaje, de un lado por ser una presunción legal que admite prueba en contrario, y de otro porque además se previa la posibilidad para activos formados internamente por el contribuyente, que éste solicitara que su valor fuera establecido por el Director General de Impuestos Nacionales (Inc 2º Art. 117)¹⁶.

Dicha norma se mantuvo incólume en el artículo 75 del Decreto 624 de 1989¹⁷ que compiló las normas fiscales a la fecha y se erigió como el primer Estatuto Tributario Colombiano propiamente dicho.

Seis años más tarde con la expedición de la Ley 223 de 1995 la norma anterior es modificada, en el sentido se reducir el porcentaje del costo fiscal presunto al cincuenta por ciento (50%) del valor de la enajenación (Art. 75), norma que de igual forma no limitaba un costo superior si el contribuyente podía demostrarlo, y derogando en su artículo 285 definitivamente esa posibilidad histórica que fuera el Estado a través del Director de Impuestos quien determinara el valor para los intangibles formados internamente.

Ya en el año 2002 con la expedición de la Ley 788 del mismo año, el legislador modifica nuevamente la norma fijando la presunción de costo fiscal al treinta (30%) del costo de enajenación del intangible formado, y estableció dos requisitos para su procedencia: (i) que el intangible figurara en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable; y (ii) que su costo estuviera debidamente soportado mediante avalúo técnico (Art.16).

Bajo dicha disposición el contribuyente que creara y formara una marca, de cara a una enajenación de la misma procedía a registrar su costo fiscal en su declaración de renta del año anterior a la venta, soportada contablemente con un avalúo técnico, el cual en todo caso podría utilizar cualquier método técnico de valoración del mismo que generara confianza de su veracidad en una eventual fiscalización de la autoridad tributaria, lo cual claramente en la práctica resultaba sumamente complejo especialmente cuando se utilizaban criterios de medición distintos a los previstos en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

¹⁶ Si bien es cierto, el artículo 4º de la Ley 63 del 1967 que modificó el artículo 5º del Decreto Ley 1366 de 1967, señalaba que en la enajenación de intangibles a título oneroso se estimaba una renta gravable del 30% del valor de la enajenación, no consideramos que ello constituya la primera presunción de costo fiscal en la materia, toda vez que en dicha disposición ese porcentaje, era fijo, es decir correspondía a una regla de derecho no susceptible de modificación por el contribuyente.

¹⁷ **Artículo 75. COSTO AL MOMENTO DE LA VENTA DE ALGUNOS BIENES INCORPORALES.** El costo de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor u otros intangibles, se presume constituido por el setenta por ciento (70%) del valor de la enajenación.

En este momento histórico, ya resultaba problemático el tema de la valoración de las marcas como activos intangibles, pues como lo reconoce claramente la doctrina el método contable de valoración de dichos activos difiere del concepto económico del capital de una entidad, y por ende termina en una infravaloración del intangible a nivel financiero¹⁸; a pesar de lo cual en todo caso, resultaba jurídicamente viable asignarle un costo fiscal superior.

Finalmente, después de más de 14 años de vigencia de la norma anteriormente citada y más de 42 de años de estar reconocido legislativamente un costo fiscal presunto en la enajenación de marcas en Colombia, el numeral 5º del artículo 53 de la Ley 1819 de 2016 modificando el artículo 74 del Estatuto Tributario¹⁹, abolió de tajo dos elementos fundamentales en la materia:

1. La presunción de costo fiscal de los activos intangibles formados para los obligados a llevar contabilidad.
2. La posibilidad de existencia (aún sin presunción) de un costo fiscal de una marca como intangible formado internamente para los obligados a llevar contabilidad, al establecer una regla imperativa de cero costo.

Al acudir a la exposición de motivos frente a tan importante modificación encontramos que: “*se propone que el costo de dichos activos sea `cero, de conformidad con lo también establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles*”, esto es, que las normas fiscales que regulan el costo fiscal de activos intangibles, se tienen que basar en los mecanismos de adquisición de la normativa contable internacional²⁰.

Lo que conlleva entonces a profundizar en dicha norma internacional para efectos de determinar la validez de su fundamento o incluso determinar si efectivamente de dicha norma se extrae técnicamente el fundamento del cambio normativo, o si por el contrario, existieron otras razones de política económica o fiscal que la fundamentan.

¹⁸ Calvo, L. C. (2012). La relevancia de los intangibles en la información financiera. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (60), 41-54.

¹⁹ Artículo 74. Costo fiscal de los activos intangibles. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente: (...)

5. Activos intangibles formados internamente. Son aquellos activos intangibles formados internamente y que no cumplen con ninguna de las definiciones anteriores ni las previstas en el artículo [74-1](#) del Estatuto Tributario, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como **marcas**, goodwill, derechos de autor y patentes de invención. **El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero.** (Negrilla fuera del texto original).

²⁰ EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PROYECTO DE LEY No. 178/2016 (Cámara) y 173/2016 (Senado). 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. Octubre 19 de 2016. Gaceta del Congreso No. 894. Pags. 78 y 79.

B. Fundamentos e implicaciones de la norma vigente

La legislación actual presenta una diferenciación de tratamiento respecto de la posibilidad de determinar un costo fiscal en la enajenación de marcas, de un lado como se ha desarrollado en extenso, determina un costo cero para aquellos obligados a llevar contabilidad (numeral 5º del artículo 74 del E.T. modificado por el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016) y de otro mantiene la presunción de costo fiscal en la enajenación de marcas formadas por no obligados a llevar contabilidad del treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación (artículo 74 del E.T. modificado por el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016).

Dicha diferenciación fue fundamentada por el legislador en que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, no han tenido la posibilidad de tomar contablemente deducciones en el paso del tiempo por la formación del intangible, contrario a los obligados quienes si han tomado las deducciones por amortización a lo largo del tiempo de formación²¹.

El fundamento planteado fue infortunadamente respaldado recientemente por la Corte Constitucional, en los siguientes términos:

“.. la Corte advierte que el argumento que para el Legislador justifica el tratamiento diferenciado consiste en que mientras los COC tienen la posibilidad de hacer las amortizaciones respectivas durante cada año o periodo gravable, precisamente porque al llevar contabilidad están en capacidad técnica y probatoria de efectuar tales deducciones, ello no sucede con los CNOC, quienes no han adelantado dichas amortizaciones en cada periodo fiscal, lo que justificaría fijar un porcentaje presunto del valor de la enajenación, a fin que dichos contribuyentes también puedan beneficiarse a la deducción amortizable.”²²

Dicha conclusión admite ciertos reparos técnicos que nos permitimos sintetizar así:

- a. Si bien es cierto los gastos generados en una marca formada, como por ejemplo, los gastos de registro ante la Superintendencia de Industria y Comercio en que incurrió un obligado a llevar contabilidad, se pueden deducir de su renta líquida en el periodo gravable en que se efectuaron, esto no se da, porque dicha inversión haya sido activada en sus estados financieros y luego dicho activo amortizado en el mismo periodo fiscal (dado que

²¹ Gaceta del Congreso 894 de 2016, página 178.

²² Corte Constitucional. Sentencia C- 266 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

precisamente la NIC 38 párrafo 63²³, lo prohíbe), sino porque son llevados directamente al estado de resultados, no como una amortización sino como un gasto en desarrollo de la actividad empresarial.

- b. La afirmación validada por la Corte resulta cuestionable, en tanto que implica un desconocimiento a la limitación señalada en el artículo 143 del E.T, en la medida en que se estaría infiriendo que puede haber un activo intangible formado para un obligado a llevar contabilidad cuya amortización total se puede realizar en el mismo año en que sufragó, es decir, sin tener en cuenta la regla de la amortización máxima del 20% por año.
- c. Dado que el artículo 75 del E.T establece una presunción legal, los no obligados a llevar contabilidad que por decisión propia la lleven en debida forma, pueden valerse de dicho medio de prueba para probar un costo fiscal superior al 30% presunto en la ley, aunado al hecho que los gastos sufragados por el registro de una marca formada, los pueden llevar como deducibles en el mismo año si cumplen con los requisitos del 107 del E.T.

Con todo dicha diferenciación resultó exequible frente a un débil cargo de inequidad y desigualdad tributaria promovida por el actor, bajo la siguiente *ratio decidendi*:

“La Corte evidenció que sí existe una razón que justifica el tratamiento tributario diverso, referida a la capacidad probatoria y contable que tienen los COC, la cual les permite declarar el costo fiscal en cada ejercicio y a partir de los soportes respectivos. En la medida en que los CNOC no tienen dichos deberes de documentación contable, entonces resultaba admisible que el Legislador estableciera un régimen diferenciado para la deducción del costo fiscal en uno y otro caso. Esto a partir del cumplimiento de las condiciones propias del juicio leve de proporcionalidad”²⁴.

Es así como en el ordenamiento tributario colombiano vigente, si un micro, pequeño o mediano empresario, incluso un gran empresario enajena su marca formada internamente, deberá tributar al estado (bien sea por concepto de renta o ganancia ocasional) sobre el ciento por ciento del ingreso de tal operación.

Aunado a lo anterior los aportes en especie de marcas formadas que no se acojan al artículo 319 del E.T, implicaran para el aportante un ingreso gravable a su cargo sobre el ciento por ciento del valor de las acciones o cuotas que reciba producto del aporte²⁵, al tener un costo fiscal cero, desconociendo que precisamente las acciones liberadas son el producto de una valoración de dicho intangible para la

²³ 64. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

²⁴ Op. Cit. Corte Constitucional. Sentencia C- 266 de 2019

²⁵ HERRERA, O. I. G., & CASTAÑO, J. P. D. Análisis crítico del tratamiento tributario de los activos intangibles formados en las combinaciones de negocios reguladas por la Ley 1819 de 2016. *Revista Número 78*.

sociedad receptora, en su mayoría no coincidente con los costos incurridos para su formación.

Así mismo, debemos señalar que en materia de fusiones y escisiones el literal d) del numeral 2º del artículo 74 del E.T modificado por el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016²⁶, se puede atribuir un costo fiscal a una marca formada siempre que se determine en el acuerdo correspondiente y con fundamento en estudios técnicos²⁷.

C. Problemáticas de la norma vigente

Podemos señalar que parte de las causas de la norma vigente, es una concepción errada consistente en que el costo fiscal de las marcas está dado por los costos en que se incurrió para su formación, los cuales además para los obligados a llevar contabilidad ya fueron deducidos de su impuesto de renta en los periodos correspondientes.

Frente a ello debemos señalar que no es posible en la mayoría de los casos definir los costos incurridos para la formación de una marca, de forma separada a los incurridos para el desarrollo del negocio, pues son el producto fortuito de múltiples variables muchas de ellas no controladas por su titular.

No es posible desligar el concepto de valuación de marcas del de su costo fiscal y en esa línea, la complejidad en su identificación en uno y otro caso no justifica en si mismo la determinación de no darle costo fiscal alguno presunto, ni muchos menos prohibir asignarle uno si se logra demostrar técnicamente.

A pesar que la NIC 38 determina que las marcas formadas internamente no se reconocerán como activos intangibles en los estados financieros (párrafo 63) básicamente por una razón de forma relativa a la poca confianza en su valoración para efectos de la información financiera, es también cierto que las entidades que desarrollan una marca interna efectúan erogaciones a lo largo del tiempo para posicionarla, mantenerla, expandirla y protegerla de riesgos reputacionales, legales y comerciales, y que su valor no lo configura en tu totalidad la sumatoria de dichas erogaciones, sino cuantiosos aspectos adicionales que deben ser tenidos en cuenta.

Dicha problemática había sido ya resuelta por nuestro ordenamiento jurídico, favoreciendo las operaciones de enajenación de propiedad industrial y desarrollo de negocios, en tanto que por un lado frente a la complejidad de la determinación del costo fiscal de la marca formada, establecía un costo presunto, y segundo permitía una valoración superior técnicamente probada y reflejada en la declaración de renta

²⁶ d) Si entre los activos identificables identificados, existen activos intangibles formados por parte del enajenante, en los casos de los literales b) y c) de este artículo, el costo fiscal para el adquirente, será el valor atribuido a dichos intangibles en el marco del respectivo contrato o acuerdo con base en estudios técnicos.

²⁷ Op.cit. HERRERA, O. I. G., & CASTAÑO, J. P. D pag 90.

del año anterior; lo que conduce ineludiblemente a cuestionar si existieron más bien unas finalidades distintas tales como la necesidad de incrementar el recaudo fiscal, sin tener en cuenta el efecto a mediano y largo plazo en relación con el desestímulo para el desarrollo de operaciones de adquisición de marcas formadas en Colombia.

Finalmente, el argumento relacionado con que dicha normativa evita la doble deducción por parte de los contribuyentes resulta insuficiente para impedir el acceso a una presunción de costos derivados de una marca formada, pues reiteramos al tener un costo cero no pudieron deducirse por amortización de un activo inexistente, y en todo caso no resulta proporcional al desconocimiento del esfuerzo empresarial para la producción del mismo²⁸.

Reconocimiento del costo fiscal de las marcas formadas en Colombia, una nueva mirada

Los activos intangibles, especialmente las marcas, son parte fundamental del valor del mercado de las compañías, pues representan su ventaja competitiva; sin embargo, la contabilidad y las finanzas se enfrentan a un reto difícil al momento de valorarlos. Los métodos de medición de intangibles en la literatura revisada se caracterizan por ser limitados y subjetivos e incluso presentan algunos errores conceptuales, encontrándose su utilidad principal en el campo de la gestión²⁹.

No obstante, la información financiera y contable no refleja la importancia de los intangibles formados, ya que, como se ha mencionado anteriormente, la NIC 38 determina que no se reconocerán como activos intangibles a las marcas formadas internamente debido a que los desembolsos efectuados para su formación no pueden distinguirse de los desembolsos realizados para desarrollar el negocio en su conjunto³⁰.

La anterior afirmación se desprende de los siguientes criterios:

- a. Se presume que los intangibles, incluyendo las marcas no cuentan con uno o varios de los elementos para ser definidos como activos intangibles, esto es, identificabilidad, control y beneficios económicos futuros.
- b. Solo puede ser reconocido en el activo intangible una marca por el valor de los desembolsos efectivamente realizados para su adquisición, desconociendo otros tipos de valoraciones técnicas que pueden reflejar y tener en cuenta los esfuerzos empresariales para la formación,

²⁸ Sanchez Torres, Carlos Ariel (2019). Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad del Rosario. Intervención ciudadana. Sentencia C- 266 de 2019.

²⁹ Londoño, Y. G., Carmona, M. Z., & Ochoa, C. M. (2012). Enfoque de opciones reales para la valoración financiera de marcas. *AD-minister*, (21), 9-32.

³⁰ En el Párrafo 20 de la NIC 38 se explica la razón por la cual el párrafo 63 de la misma NIC determina que en la formación de marcas no puede existir un activo intangible.

mantenimiento y mitigación de riesgos asociados a la misma y que sirvan para estimular y sostener la demanda del mercado, lo cual es generalmente resultado de un proceso empresarial costoso y a largo plazo, esgrimiendo que no es fiable la medición de un activo que no tenga un desembolso efectivo.

Según estos argumentos, procederemos a contrastar cada uno para sostener la viabilidad de dar una valoración y reconocimiento fiscal de una marca formada, en el entendido, como lo señalamos anteriormente que en la exposición de motivos de la Ley 1819, la principal razón para determinar que su costo fiscal es cero es que la NIC 38 así lo plantea:

1. **Identificabilidad:** Una marca basa su importancia en la capacidad de identificar un producto, servicio, o entidad en el mercado y darle una identidad propia al servicio o bien ofrecido, diferenciándolo de la competencia. En este sentido puede decirse que una marca es claramente identificable ya que es separable de la misma entidad que la forma y puede ser vendido, cedido, arrendado (regalías), intercambiado, etc. Es más, dicha condición de ser un activo identificable es aceptado en la NIC 38 al determinar que las marcas son una clase de separada de activos intangibles.
2. **Control:** Como se expuso anteriormente las marcas en Colombia se encuentran sujetas a un registro ante la Superintendencia de Industria y Comercio, el cual le otorga a su solicitante todos los derechos previstos en la Ley ante terceros y tales derechos pueden hacerse efectivos antes las autoridades judiciales nacionales y de la comunidad andina.
3. **Beneficios económicos futuros:** Los beneficios futuros que puede generar una marca pueden enmarcarse en dos de las tres etapas que se tiene para su formación. En la etapa de lanzamiento, se desarrolla un producto o servicio que desea incursionar al mercado junto con su respectiva marca. En una segunda etapa se busca el fortalecimiento de la marca en el mercado aprovechando la recordación de la misma en los clientes generando recompra de los bienes ofrecidos y recolectando los primeros beneficios. En una tercera etapa, se parte de una marca posicionada sobre la cual se busque su expansión o extensión³¹, incrementando los ingresos de la entidad³².

Actualmente existe un gran debate en cuanto a la valoración de los activos intangibles, incluidas las marcas, ya que la NIC 38, de acuerdo a su párrafo 24 determina que se debe valorar un activo intangible por su costo medido de manera

³¹ Expansión de una marca implica el crecimiento geográfico de la oferta de productos ya existentes. Por otro lado, extensión de una marca implica el lanzamiento de nuevos productos bajo la misma imagen y en la misma región geográfica.

³² Londoño, Y. G., Carmona, M. Z., & Ochoa, C. M. (2012). Enfoque de opciones reales para la valoración financiera de marcas. AD-minister, (21), 9-32.

fiable, el cual es entendido como las erogaciones efectivamente realizadas, limitando y restringiendo su valoración posterior por el modelo de revalorización.³³

En el caso de las marcas se expone una gran dificultad para aplicar el modelo de revaluación ya que no existen mercados para este tipo de activos en la medida que cada marca tiene peculiaridades que la hace única y que el acceso a la información de este tipo de acuerdos es de carácter restringido³⁴.

Esta posición se ha mantenido vigente, en la medida que se le atribuye gran subjetividad a la valoración de una marca formada, ya que existen diversas formas de hacer estas valoraciones siempre generando inquietud y opiniones divididas de cuál es la que se debería aplicar. Pero lo que si es cierto es que la subjetividad es un factor que siempre estará presente al momento de valorar un activo, ya sea tangible o intangible³⁵.

No obstante, existen métodos de valoración técnico de una marca que identifican y valoran el portafolio de opciones de crecimiento de la misma, las cuales enmarcan el futuro del negocio, generando un aumento de los flujos para la entidad³⁶.

Dichas valoraciones técnicas no se reflejan en la información financiera de la entidad generando desfases y diferencias entre el concepto económico (amplio) de capital intelectual y el concepto contable de activo intangible –mucho más limitado, siendo este último el que sirve de base para la elaboración de la información financiera. Lo anterior ocasiona las diferencias generalizadas entre el valor contable de una entidad con su valor comercial³⁷, aspecto sustancial que ha sido seriamente analizado desde la perspectiva financiera sin lograr una conclusión común³⁸.

Como se puede apreciar, la valoración fiscal de una marca formada internamente pueden ser sujeta de un interesante debate en la medida que no son pocos los

³³ Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido.

³⁴ Benito, J. M. (2011). El nuevo estándar ISO de valoración de marcas. MK: Marketing+ ventas, (267), 48-55.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Londoño, Y. G., Carmona, M. Z., & Ochoa, C. M. (2012). Enfoque de opciones reales para la valoración financiera de marcas. AD-minister, (21), 9-32.

³⁷ Calvo, L. C. (2012). La relevancia de los intangibles en la información financiera. Contaduría Universidad de Antioquia, (60), 41-54.

³⁸ “Este desfase, unido a la conciencia generalizada de la importancia de los activos intangibles para la nueva economía, ha llevado a diversas propuestas e iniciativas desde algunos organismos internacionales para mejorar y revisar la normativa relativa a la información contable-financiera, en cuanto se refiere al reconocimiento y revelación de información sobre activos intangibles. Sin embargo, estos proyectos, probablemente lastrados por la explosión de la burbuja punto-com a finales de 2001, y las más recientes crisis de confianza y financieras, se mantienen paralizados por el momento, aunque sigue pensándose que debe revelarse mayor información sobre intangibles, porque estos elementos generadores de valor no forman parte de los estados financieros de las compañías, lo que supone una infravaloración de sus cifras de beneficios y patrimonio neto, dando lugar a que se produzcan errores en los mercados en su proceso de formación de los precios y a unos mayores costes de capital; adicionalmente, cabe señalar que una mayor información sobre intangibles ayudaría a inversores y analistas a mejorar sus predicciones de beneficios, aparte de engrandecer la imagen corporativa de la empresa (Cañibano et al., 2008).” Calvo, L. C. (2012). La relevancia de los intangibles en la información financiera. Contaduría Universidad de Antioquia, (60), 41-54.

autores que sostienen que no solo se pueden medir este tipo de activos por requisitos formales, como los que son planteados en la NIC 38, sino que se debe tener en cuenta otros factores relevantes tales como los flujos futuros que puede generar y el esfuerzo empresarial en el mantenimiento de dicho activo, que no solo se limita a la actualización de un registro, sino que conlleva el mantenimiento de la recordación de la marca en el mercado, su protección ante terceros, tanto legal y financieramente, sin mencionar todo el esfuerzo de mantenimiento reputacional que actualmente deben llevar a los empresarios a invertir grandes sumas de dinero en el monitoreo de redes sociales y todo tipo de publicaciones en internet, que puede afectarla de manera negativa, conllevando inclusive, a las empresas que cotizan en bolsa, a una pérdida en el valor de su acción.

El análisis presentado en el presente texto ha permitido identificar que la valoración fiscal de las marcas formadas internamente en Colombia ha tenido una evolución normativa desde tener un reconocimiento de su costo fiscal de manera supervisada, a una presunción que no admite prueba en contrario consistente en que el costo fiscal de una marca formada es cero.

Resulta evidente que el criterio de no asignarle costo fiscal a las marcas formadas internamente fue acogido por Colombia por el simple hecho de que este tratamiento es el indicado por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 38) sin tener en cuenta argumentos técnicos en materia contable, financiera y jurídicos como algunos de los expuestos en el presente texto.

Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se mantuvo vigente una presunción de costos del 30% del valor de la enajenación de una marca formada. Dicha presunción se ha defendido, entre otros, con el argumento de que las personas obligadas a llevar contabilidad tuvieron oportunidad de deducir los gastos de mantener dichos activos en periodos anteriores, no obstante, como en toda investigación con alguna relevancia, debemos concluir con preguntas, entre estas ¿acaso las personas no obligadas a llevar contabilidad no tienen derecho a llevar dichos gastos en el momento en que se incurren como una deducción en su declaración de renta si cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario?.

Es muy importante recordar que las marcas, sobre todo las que son formadas internamente, conllevan un esfuerzo a largo plazo en donde su propietario debe protegerla legal, financiera, reputacional y comercialmente, lo cual solo puede ser logrado mediante la inversión de grandes sumas de dinero. Consideramos que dicho esfuerzo debería ser reconocido por el Estado en la forma de aceptación de un costo fiscal en su enajenación, en la medida que es gracias a estos esfuerzos que la entidad ha incrementado su base gravable en años anteriores generando un beneficio para el Estado de manera indirecta, como en otros tiempos y durante mucho más tiempo efectivamente lo hacía.

A pesar que Colombia adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad, es posible que se establezca una norma tributaria especial que unifique la presunción de costo fiscal de enajenación para las marcas formadas para los contribuyentes en general, con el fin de incentivar al empresariado colombiano a desarrollar, mantener y explotar este tipo de activos en el país, lo cual tendría como beneficio adicional, un posible aumento de recursos desde el exterior por concepto de regalías por la explotación de este tipo de activos.

Esta normatividad nueva podría estar acompañada de disposiciones estrictas para evitar que se convierta en una forma de erosión de base gravable para los contribuyentes, tales como tiempo de permanencia del activo en Colombia, mediante el registro en la Superintendencia de Industria y Comercio, un flujo mínimo de regalías desde el exterior, cláusulas anti evasión, mantenimiento de estudios técnicos, etc.

Finalmente se ha vuelto común evocar el regreso a lo básico, a lo simple, el recordar las historia como punto de partida prospectivo para resolver problemáticas actuales, aspecto que reviste vital aplicación en el presente análisis, pues en esta materia el país ya había resuelto dicha discusión, incluso reduciendo el valor de la presunción del costo fiscal de las marcas como activos intangibles formados en el tiempo hasta un 30%, y fue precisamente en un escenario económico con mejores condiciones para explotar este tipo de intangibles, año 2016 en adelante, que se echó al traste una posición tributaria adecuadamente estructurada en ese sentido.

Referencias

Ailawadi, K. L., Neslin, S. A., & Gedenk, K. (2001). Pursuing the value-conscious consumer: store brands versus national brand promotions. *Journal of marketing*, 65(1), 71-89.

Atehortúa, D. V. M., Botero, P. A. O., & Higueta, Y. T. R. (2012). EFECTOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIC 38 (ACTIVOS INTANGIBLES) EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE FISCAL DEL IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA. *Adversia*, (9).

Castellanos, D. P., Muñoz, L. M, Pastran, Y., Suárez, J. R. (2011). Manejo contable y tributario del costo de activos intangibles formados en Colombia. Consultado en: <http://search.ebscohost.com.ezproxy.iaveriana.edu.co:2048/login.aspx?direct=true&db=cab01040a&AN=puijbc.824377&lang=es&site=eds-live>

Cardona Arteaga, J. (1987). La contabilidad a través del derecho comercial colombiano.

Contabilidad, C. D. N. I. (2009). NIIF para las PYMES. *London. IFRS*.

Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”

Fernández, M. S. LOS ACTIVOS INTANGIBLES (CAPITAL INTELECTUAL) EN CONTABILIDAD FINANCIERA.

Fierro, M. Á. M. (2015). Contabilidad de activos con enfoque niif para las pymes (4a. ed.). Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

Fierro, Á. M. (2009). *Contabilidad de activos*. Ecoe Ediciones.

Gallo, L. M. M., & Giraldo, A. S. Factores que influyen en la representación de los activos intangibles formados dentro de los estados contables. *Trabajos de Grado Contaduría UdeA*, 3(1).

García, J. A. C., Arias, A. F. P., Osorio, L. M. M., & Osorio, M. C. Á. (2010). Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (56), 269-292.

García-Delgado, D. (2014). La evolución de la negociación de los activos intangibles más allá de la protección de la propiedad industrial en biotecnología. *Biotecnología Aplicada*, 31(3), 243-248.

González Gómez, E. (2015). *Análisis comparativo del tratamiento contable dado los decretos 2649-2650 de 1993, estatuto tributario artículos 74, 75 y 142, la norma internacional de información financiera, NIC 38 y la NIIF para pymes sección 18, activos intangibles distintos de la plusvalía* (Bachelor's thesis, Universidad Autónoma de Occidente).

González, E. M. S. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar: Revista de ciencias administrativas y sociales*, 47-65.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). La disponibilidad estratégica de los activos intangibles. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

Montaño, C. A. G., & Castaño, M. D. C. L. (2010). Activos intangibles y empresariales: su naturaleza e importancia para las organizaciones de hoy. *Libre Empresa*, 7(2), 11-27.

Ollé, R., & Riu, D. (2009). El nuevo brand management: cómo plantar marcas para hacer crecer negocios. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

OMPI (2017). *Informe mundial sobre la propiedad intelectual en 2017: Capital Intangible en las cadenas globales de valor*. Ginebra: Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

Pascual Casarrubio, B. (2017). Tratamiento de los activos intangibles a efectos de precios de transferencia. Consultado en: <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/33175/BorjaPascualTFG.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Pombo, L. C. (2015). *Estándares de valuación de activos intangibles de propiedad intelectual*. U. Externado de Colombia.

Ramírez Córcoles, Y. (2012). Los RECURSOS intangibles: deficiencias en la contabilidad financiera y propuestas de cambio. *Revista Contable*, (6), 88-100.

Salinas, G. (2008). Valoración y evaluación de marcas :medir para crear valor. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com> Provider: ProQuest Ebook Central.

Sanhueza, R. H. (2005). LOS ACTIVOS INTANGIBLES: PRESENTACIÓN DE ALGUNOS MODELOS DESARROLLADOS. *Horizontes Empresariales*, 4(1), 47-60.

Suárez, P., & Nadyiby, H. (2017). *Propiedad Industrial en Colombia: Los retos en la sociedad del conocimiento*.

Uribe, M. L. R. (2011). Enfoque a las normas internacionales de contabilidad en Colombia: niifs. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

Sentencias y normas

Corte Constitucional. Sentencia C-002/18. M.P. Carlos Bernal Pulido

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 20436 del 25 de Mayo de 2017.C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez.

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016. Ley 1819 de 2016

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 47409. 13 de Julio de 2009. Ley 1314 de 2009.

Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002. Ley 788 de 2002

Diario Oficial No. 42.160, de 22 diciembre 1995. Ley 223 de 1995

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 32397. 28 de diciembre de 1967. Ley 63 de 1967.

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 32273. 19 de julio de 1967. Ley 28 de 1967.

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 30412. 24 de diciembre de 1960. Ley 81 de 1960.

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 21684. 8 de mayo de 1931. Ley 58 de 1931

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 16555. 30 de noviembre de 1918. Ley 56 de 1918

Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 7019. 20 de abril de 1887. Ley 57 de 1887

Decisión 486 de 2000. Comunidad Andina de Naciones

Decreto N° 2615 de 2014. Diario Oficial de la República de Colombia, Bogotá, 17 de diciembre de 2014.

Decreto N° 2267 de 2014. Diario Oficial de la República de Colombia, Bogotá, 11 de noviembre de 2014.

Decreto N° 3022 de 2013. Diario Oficial de la República de Colombia, Bogotá, 27 de diciembre de 2013.

Decreto N° 2784 de 2012. Diario Oficial de la República de Colombia, Bogotá, 27 de diciembre de 2012.

Decreto N° 2706 de 2012. Diario Oficial de la República de Colombia, Bogotá, 27 de diciembre de 2012.

Decreto N° 1536 de 2007. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 46621. 7 de mayo de 2007.

Decreto N° 2649 de 1993. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 41156. 29 de diciembre de 1993.

Decreto N° 2650 de 1993. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 41156. 29 de diciembre de 1993.

Decreto N° 2160 de 1986. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 37545. 14 de julio de 1986.

Decreto N° 1970 de 1974. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 34170. 24 de septiembre de 1974.

Decreto N° 2053 de 1974. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 34203. 12 de noviembre de 1974.

Decreto N° 410 de 1971. Diario Oficial de la Republica de Colombia No. 33.339 del 16 de junio de 1971. (Código de Comercio).

Decreto N° 1366 de 1967. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 32288. 8 de agosto de 1967.

Decreto N° 2521 de 1950. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 27383. 11 de agosto de 1950.

Decreto N° 526 de 1945. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 25783. 6 de marzo de 1945.

Decreto Ley N° 554 de 1942. Diario Oficial de la Republica de Colombia N. 24901. 4 de marzo de 1942.

* * *