



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LA TRIBUTACIÓN DE LA RENTA CAUSADA POR LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos establecidos para optar por el título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía

Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor

Andrés Bernardo Escudero Contag

Año

2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema y tomando en cuenta la Guía de Trabajos de Titulación correspondiente.

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C. 1706860440

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.

Andrés Bernardo Escudero Contag
C.C. 1713720009

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios; a mis padres Fernando y Paula; a mis abuelos Arturo, Marjorie, María Emilia y Julio; al Dr. José Suing y los docentes que supieron enseñar más que Derecho, y a los profesionales que supieron ser mentores y me enseñaron a trabajar.

RESUMEN

El presente trabajo recoge las recomendaciones del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDIT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Organización de Naciones Unidas para profundizar acerca de la falta de tratamiento fiscal que tiene la renta causada por el uso de activos intangibles. Mediante un análisis comparativo de legislaciones y tratados internacionales, ha sido evidenciado que no existe un cuerpo normativo que brinde una definición de activo intangible, consecuentemente es imposible determinar la renta que estos producen y gravarla. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) tratan extensivamente los activos intangibles y contienen una definición omnicompreensiva de ellos. Es necesario entonces incorporar la definición que se encuentra en las NIC a las legislaciones tributarias para de este modo beneficiar a las entidades titulares de activos intangibles al igual que las Administraciones Tributarias en su labor de recaudación.

ABSTRACT

This paper gathers the criteria from the Latina American Tax Law Institute, the Organization for Economic Cooperation and Development, and the United Nations regarding intangible assets, and makes known the lack of treatment given to intangible assets in relation to taxation. By comparing legislations and international treaties it is conclusive that none of these defines in a general way what an intangible asset is, and therefore making it impossible to establish income generated by them, and taxing it. The International Accounting Standards (IAS) widely developed on the definition, identification and valuation of intangible assets. Incorporating the definition of intangible assets contained in IAS to tax laws would benefit entities that own and develop intangible assets as well as Tax Administrations in tax collections labor.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPÍTULO I: LA RENTA Y SU DESARROLLO EN EL DERECHO PRIVADO.....	4
1.1 CONCEPTOS DE RENTA EN EL DERECHO PRIVADO.....	4
1.2 EL IMPUESTO A LA RENTA DESARROLLO Y SITUACIÓN ACTUAL	10
1.3 LOS INTANGIBLES EN EL IMPUESTO A LA RENTA ECUATORIANA	18
2 CAPÍTULO II: ACTIVOS INTANGIBLES DEFINICIÓN, APLICACIONES Y DESARROLLO EN EL COMERCIO	21
2.1 DESARROLLO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	21
2.1.1 Definición mercantil de activo intangible para las sociedades, actos de comercio, la vida empresarial	23
2.1.2 Definición contable de activo intangible y su incorporación al balance y los informes de estados financieros.....	26
2.1.3 Definición financiera de activos intangibles	31
2.1.4 Acercamiento del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT acerca de activos intangibles	33
2.2 DESARROLLO E IMPORTANCIA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LA VIDA EMPRESARIAL.....	35
2.3 EFECTOS ECONÓMICOS DE LA TRADICIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES	37
2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	38
2.5 VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	40
2.5.1 Costo de reconocimiento inicial	40
2.5.2 Adquisición Independiente	41
2.5.3 Adquisición como parte de una combinación de negocios	42
2.5.4 Determinación de valor razonable de un intangible adquirido en una combinación de negocios.....	42

2.5.5	Adquisición por subvención oficial.....	43
2.5.6	Permutas de activos	43
2.5.7	Fondo de Comercio generado internamente	43
2.5.8	Otros activos intangibles generados internamente.....	43
2.6	APLICACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	44
3	CAPÍTULO III. LEGISLACIÓN COMPARADA Y DOCTRINA ACERCA DE LA DEFINICIÓN TRIBUTARIA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES Y SU DETERMINACIÓN	46
3.1	LEGISLACIÓN REGIONAL (CAN) Y EL TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES DE LA DECISIÓN 578	46
3.2	LEGISLACIÓN TRIBUTARIA URUGUAYA Y SU TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES	49
3.3	LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA Y SU TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES.....	50
3.4	LEGISLACIÓN TRIBUTARIA IRLANDESA Y SU TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES.....	52
3.5	ESPAÑA Y CASO DE ESTUDIO RESPECTO DE RENTA GENERADA POR LA EXPLOTACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES	53
3.6	TRATADOS INTERNACIONALES Y SU TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES.....	58
3.7	LOS ACTIVOS INTANGIBLES SEGÚN EL CRITERIO DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.....	61
4	CAPÍTULO IV: ACTIVOS INTANGIBLES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA Y LAS REFORMAS NECESARIAS	63

4.1 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA Y SU ACERCAMIENTO A LOS ACTIVOS INTANGIBLES	64
4.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y SU APLICABILIDAD A LA INCORPORACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LA LEGISLACIÓN.....	64
4.3 CRITERIOS DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL RECOGIDOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA	67
4.4 PROPUESTA DE REFORMA PARA INCORPORAR DEFINICIÓN OMNICOMPRESIVA DE ACTIVOS INTANGIBLES EN LA LEGISLACIÓN	68
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	71
REFERENCIAS	73

INTRODUCCIÓN

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDIT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) han evidenciado el escaso, sino inexistente tratamiento que las legislaciones han dado a los activos intangibles. La normativa tributaria ecuatoriana no es una excepción ya que carece de una definición de qué es un activo intangible, y sin embargo grava a los ingresos generados por algunos de ellos. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) califica como ingreso de fuente ecuatoriana a “[...] los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial...” (LORTI, Art. 8, núm. 4). Estos derechos de autor como los derechos de propiedad industrial son activos a los cuales por su carácter no monetario y sin apariencia física son intangibles. Son también recursos controlados por una entidad (titular/licenciatario) y, este a su vez, espera obtener de ellos un beneficio económico. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) denominan activos intangibles a recursos inmateriales controlados por una entidad, de los cuales se espera obtener de ellos beneficios económicos futuros (NIC 38, 2005). Se puede concluir entonces, que el artículo 8, numeral 4 de la LORTI se refiere a activos intangibles que generan ingreso de fuente ecuatoriana. La legislación tributaria ecuatoriana grava a los ingresos generados por algunos activos intangibles, pero al carecer de una definición omnicomprendensiva de activo intangible existe renta generada por activos intangibles no considerada ingreso de fuente ecuatoriana por lo tanto no está siendo gravada.

Los activos intangibles “resultan del esfuerzo creativo e innovador de las personas y empresas, se han intensificado de sobremanera y son imprescindibles para el crecimiento de la capacidad productiva de las economías y la mejora de la calidad de los bienes y servicios.” (ILDIT, 2012, p. 3). Si bien la legislación ecuatoriana establece que los “los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología” (LORTI Art.

8) generan ingresos de fuente ecuatoriana, por la estaticidad de la Ley, los ingresos de fuente relacionados con activos intangibles excluyen de su alcance a un universo de activos intangibles que están generando beneficios económicos para sus titulares. Incluso para las NIC se consideran más activos intangibles como el:

“[...] conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas [...] programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.” (NIC 38)

Es evidente entonces que el derecho ecuatoriano no comprende, al tenor de su legislación tributaria, el gran universo de activos intangibles que son utilizados por entidades para generar renta. Esta carencia de tratamiento y definición de activo intangible se extiende por la región en países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y países como México e incluso Irlanda, quien alberga actualmente un gran número de empresas de desarrollo tecnológico por su tasa de impuesto a la renta que no supera al 13%. Como hacen notar la OCDE en su Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, es necesaria "la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada" (BEPS, 2014, p. 23). Si bien en el marco legal no se ha dado un tratamiento adecuado a los activos intangibles, las NIC abordan ampliamente los activos intangibles, la definición, formas de adquisición y valoración.

Es necesario entonces que los países desarrollen una definición ampliamente aceptada que permite determinar con facilidad un activo intangible sin

necesidad de enlistar qué si es un activo intangible y correr el riesgo de excluir alguno. Incorporar a las legislaciones tributarias esta definición es urgente en vista del desarrollo y crecimiento que tienen en la actualidad los activos intangibles, es por esto que sería beneficioso adoptar la definición de activos intangibles comprendido en las NIC, puesto que estas son ampliamente adoptadas a nivel mundial para la generación de informes financieros y evitarían una discusión innecesaria por parte de los cuerpos legislativos de los países.

1. CAPÍTULO I: LA RENTA Y SU DESARROLLO EN EL DERECHO PRIVADO

La renta es un término aplicado casi exclusivamente por el Derecho Privado, y si bien tiene una definición general, cada rama del Derecho Privado le atribuye la acepción que mejor se pueda aplicar según sus instituciones. La renta es vinculada con la ganancia; para el Derecho Civil siempre es la ganancia generada por las obligaciones que contrae una persona y la afectación de la ganancia hacia el patrimonio; el Derecho Mercantil vincula a la renta con la utilidad o pérdida de un acto de comercio; el Derecho Societario establece un Estado de Resultados para un periodo determinado, de la mano con un registro contable los ingresos y egresos de una entidad con el fin de establecer la utilidad y finalmente tomando los parámetros determinados por la normativa tributaria para establecer dentro de periodo de tiempo la renta y consecuentemente el impuesto generado por las ganancias del periodo.

1.1 Conceptos de renta en el derecho privado

El Derecho Civil es la primera rama del Derecho cuyas instituciones persiguen generar riqueza. Corresponde precisar sin embargo, que las instituciones del Derecho Civil no persiguen lucro o renta. Los beneficios obtenidos por las obligaciones y los bienes propiedad de una persona, constituyen un incremento patrimonial. El estudio de las cosas (*res*), desde sus orígenes en el Derecho Romano, “comprende todo lo que puede procurar a las personas alguna utilidad, (...) desde el punto de vista de los beneficios que les pueda presentar” a sus dueños (Petit, 1985, p. 227). Con fundamento en los derechos que tienen las personas sobre sus cosas -uso, goce y libre disposición- pueden obligarse respecto de sus bienes para obtener beneficios, enajenarlos e incluso destruirlos (Petit, 1985, p. 227). En términos del Derecho Civil, ganancia o pérdida es el incremento o decremento del patrimonio. Siempre y cuando se entienda como patrimonio la “totalidad de los bienes, derechos y de las cargas y obligaciones de cualquier sujeto jurídico” (Larrea, 2005, p. 388).

Al desagregar el patrimonio se observa que existen bienes que producen ganancias civiles, como el caso de un inmueble que se da en arriendo. La ganancia generada del arriendo se denomina utilidad (Larrea, 2005, p. 338). En estricto sentido para el Derecho Civil la renta es beneficio obtenido de la “prestación periódica a que tiene derecho una persona por haber dado a mutuo un capital o arrendado una cosa, o contratado dicha pensión vitalicia.” (Larrea, 2005, p.598). Se puede observar que esta definición de la renta está ligada a las ganancias que produce un bien y a las obligaciones contraídas en el tiempo. Estas prestaciones temporales de un bien son siempre establecidas contractualmente dentro del marco del Derecho Civil, es decir no se contraen sino obligaciones civiles respecto de bienes.

Con la evolución del Derecho Privado, el Derecho Civil no abastece para regular las actividades de comercio. Consecuentemente surge el Derecho Mercantil con el fin de regular las actividades de los comerciantes (Cevallos, 2011, p.13). Los actos de comercio siempre están vinculados con la producción y la intermediación entre el productor y el consumidor de bienes. En consecuencia con el lucro dentro de la cadena de valor.

La codificación de Derecho Mercantil para regular los actos de comercio que en un principio fueron regulados por el Derecho Civil, obliga a diferenciar si las obligaciones que se contraen son civiles o mercantiles, o si quien contrae las obligaciones es comerciante (Cevallos, 2011, p. 13). La aplicación del Derecho Civil o Mercantil se establece por las teorías objetivas o subjetivas. El Código de Comercio (CC) en su Art. 1 abarca ambas teorías ya que “El Código de Comercio rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles, y los actos y contratos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes” (CC, art. 1)

- a) El artículo primero del CC se refiere a la teoría objetiva cuando establece que rige “(...) los actos y contratos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes” (CC, art.1) La teoría objetiva establece que si el objeto de la obligación contraída es mercantil aun cuando no

sean contraídas por comerciantes, entonces que se aplican los principios del Derecho Mercantil.

El Código de Comercio ecuatoriano enumera los actos que tienen por objeto el comercio:

- “1.- La compra o permuta de cosas muebles, hecha con ánimo de revenderlas o permutarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa o permuta de estas mismas cosas. Pertenecen también a la jurisdicción mercantil las acciones contra los agricultores y criadores, por la venta de los frutos de sus cosechas y ganados, más no las intentadas contra los comerciantes para el pago de lo que hubieren comprado para su uso y consumo particular, o para el de sus familias;
- 2.- La compra y la venta de un establecimiento de comercio, y de las acciones de una sociedad mercantil (...)” (CC, art. 3)

Estos actos serán regulados por el CC, aun cuando no sean efectuados por comerciantes, y siempre perseguirán el lucro.

- b) El CC establece también la teoría subjetiva en cuando establece que “(...) rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles (...)” En base a la teoría subjetivamente esta determinación recae en el sujeto. Si el sujeto es comerciante de profesión, entonces se entiende que las obligaciones que contrae son reguladas propiamente por el Derecho Mercantil.

Comerciantes para el derecho ecuatoriano “(...) los que, teniendo capacidad para contratar, hacen del comercio su profesión habitual.” (CC, art. 2) y las personas jurídicas domiciliadas en el Ecuador (CC, art innumerado después del art. 2)

Es importante realizar la determinación subjetiva u objetiva de comerciante o acto de comercio en vista que a diferencia del Derecho Civil, las instituciones del

Derecho Mercantil persiguen el lucro (renta). La renta es entonces para el Derecho Mercantil el beneficio obtenido por todos los actos de comercio efectuados por comerciantes, u obligaciones mercantiles contraídas por personas que no son comerciantes.

Estos actos pueden ser por una sola ocasión o, si son efectuados por personas que hace del comercio su actividad habitual, entonces la renta es el beneficio económico percibido por un comerciante en el ejercicio de su actividad. Con el desarrollo del comercio nace la colaboración para efectuar actos de comercio, es entonces que surgen las asociaciones, y para regular las asociaciones con fines mercantiles surge el Derecho Societario.

El Derecho Societario es aquel que regula las asociaciones de las personas para ejercer actos de comercio y entiende a la utilidad como el objetivo de dichas asociaciones. Las asociaciones mercantiles surgen del contrato denominado contrato de compañías y este "(...) es aquél [sic] por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades¹." (Ley de Compañías, art. 1). En base a la definición contenida en la Ley es evidente que el contrato de compañías persigue dos objetivos:

- 1) emprender en actos de comercio colectivamente, y;
- 2) participar de las utilidades (renta) que estos generan.

La utilidad de las sociedades se llega a determinar en base a las obligaciones que estas tienen ya que la Ley manda a las sociedades a llevar contabilidad (LC, art. 290). La contabilidad es el "conjunto de normas empleadas para llevar

¹ Subrayado fuera del texto.

las cuentas y registros de los ingresos y los gastos.” (Cabanellas, 2009. p.89) con los cuales se establece la utilidad de las empresas. La renta es entonces para el Derecho Societario, la utilidad devengada de las asociaciones, calculada por el resultado de pérdidas y ganancias dentro de un periodo de tiempo reflejada en la contabilidad.

A partir de la Resolución No. 7 emitida por la Superintendencia de Compañías, publicada en el Registro Oficial el 6 de septiembre de 1999, es obligación de las sociedades bajo el control de la misma llevar la contabilidad de conformidad con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC). Si bien una obligaciones que tienen las sociedades es la de llevar contabilidad en base a las NEC, los informes financieros que se presentan a la Superintendencia se presentan en base a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y estas se generan en base a las Normas Internacionales de Contabilidad. Consecuentemente si bien la ley establece que la contabilidad se lleve en base a las NEC, las empresas optan por llevar la contabilidad en base a las NIC para facilitar la elaboración de los Informes de Estado Financiero. Estados financieros que servirán para realizar las declaraciones de impuesto a la renta de las sociedades.

Mediante el registro sistemático y clasificado de las actividades en la contabilidad de la empresa se establece “el consumo más el ahorro” (Cazorla, 1993, p.51) o en términos económicos, los ingresos menos los egresos. Para efectos tributarios, los ingresos que son considerados parte de la renta y los gastos que son deducibles al tenor de la legislación de cada país. En sentido contable, la “ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar)” (NIC 12). Finalmente, al Derecho Tributario no le concierne, en sentido literal, el significado de la palabra *renta*, sino el alcance que la legislación nacional le pueda atribuir, (Raimondi, 2000, p.6) ya que la utilidad generada durante un periodo fiscal es, grosso modo, utilidad; sin embargo, en materia de tributos en nuestra legislación todo ingreso es renta, por eso grava la renta global, pero no toda renta tributa.

Corresponde entonces establecer las diferencias entre las teorías que definen al *capital* de la *renta* ya que cada legislación ha sabido tomar discrecionalmente el criterio más adecuado (Villegas, 1984, p. 1).

- a) La *Teoría de la "renta-producto"*, más apegada a las teorías tradicionales de capital y renta, establece que el "capital es toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que *renta* es la utilidad (o "riqueza nueva") que se obtiene del capital" (Villegas, 1984, p. 1). La renta no es sino el producto del uso adecuado del capital. Estos no son sinónimos sino conceptos estrechamente relacionados siendo el capital quien persigue a la renta. Como ejemplifica Villegas (1984, p.1), el *capital* es el árbol y la *renta* son los frutos que este produce.

- b) La *Teoría de la "renta-incremento patrimonial"* define a la *renta* como "todo ingreso que incrementa el patrimonio" (Villegas, 1984, p.2). Consecuentemente amplía el entendimiento de renta no sólo a los ingresos periódicos sino también a aquellos ocasionales que regularmente no serían renta. (Villegas, 1984, p.2)

Se entiende entonces que *renta-producto* es únicamente aquella producida por el capital, y la *renta-incremento patrimonial* es aquella que, comparando al patrimonio en dos momentos, cuantifica el incremento del mismo; es esta última la que se aplica dentro del marco legislativo tributario ecuatoriano, extendiendo su entendimiento a que la renta es "el monto total percibido de terceros durante el periodo, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma" (Villegas, 1984, p. 2).

En consecuencia, si bien para estas ramas del Derecho Privado existen definiciones precisas de la renta, el Derecho Tributario tiene una definición moldeable ya que cada legislación enmarca la renta para efectos de la tributación, de conformidad con la política fiscal potestad de cada Estado. De la Guerra (2012, p. 65) mantiene que el impuesto generado por la renta es un

impuesto dúctil y moldeable y permite que los Estados establezcan el impuesto al tenor de la política fiscal. No es renta para el Derecho Tributario sino el desglose de los ingresos de un periodo fiscal, considerados como ingresos en comparación a los gastos que el marco legislativo permite deducir. En el Ecuador particularmente, la renta está definida a lo largo del Título I del RLORTI como la suma de todos los ingresos del sujeto pasivo durante el periodo fiscal y la deducción de los gastos personales, los costos y los gastos que permiten obtener, mantener o mejorar los ingresos.

1.2 El impuesto a la renta desarrollo y situación actual

Los tributos a lo largo de la historia han constituido uno de los ingresos del Estado ya que el “tributo constituye una prestación exigida unilateralmente [por el Estado] en virtud de su potestad de imperio” (Troya, 2014, p. 3). La primera aparición del Impuesto a la Renta en la historia data de 1842 en Inglaterra con el Primer Ministro Sir Robert Peel (Pricewaterhouse & Coopers, 2011, p.1). Al replicarse en los Estados Unidos tuvo mucha controversia, tal es así que en 1894 en el gobierno del Presidente Grover Cleveland se pretende declararlo inconstitucional, sin embargo, fue ratificada el mismo año impulsada por el jurista William Howard antes de volverse Presidente. Los primeros esfuerzos de este impuesto fueron promulgados para financiar las constantes guerras en las que los países incurrían. Progresivamente el fin de este impuesto fue para gravar los increíbles ingresos de las corporaciones y obtener mejores rentas para los fines sociales de los Estados. (Pricewaterhouse & Coopers, 2011, p. 7)

Sin perjuicio de que existen autores que reconocen sistemas impositivos en los pueblos primitivos y en los incas, los tributos en el Ecuador datan de la época de la colonia donde España imponía la carga impositiva a la que los colonizados debían ser sujetos. Durante años el desarrollo tributario estaba basado en el abuso fiscal sobre los indígenas hasta que finalmente en 1925 se expide la Ley de Impuesto a la Renta (Romo, 2011, p.1). Tomando en cuenta que los tributos pueden ser los “impuestos, las tasas y las contribuciones especiales” (Troya, 2014, p. 13) y se diferencian, según Troya (p. 25), en que

el impuesto constituye un ingreso al Estado sin contraprestación, ya que es un tributo desvinculado del servicio público a diferencia de las tasas que provienen del uso de un servicio o bien público, o la mejora de un bien público; y las contribuciones especiales que son consecuencia de la construcción de obra pública que reporta beneficio a las propiedades inmuebles.

El Impuesto a la Renta (IR), dice De la Guerra (2012, p. 65), proviene de la necesidad de independizar a los ingresos públicos, de los provenientes del petróleo. Dentro de las clasificaciones que se hacen sobre los impuestos se ha determinado que es un tributo directo, ya que los tributos directos gravan “manifestaciones inmediatas de riqueza como el patrimonio y la renta” (Troya, 2014, p. 25), es decir los ingresos (De la Guerra, 2012, p. 66). El IR, dice De la Guerra (2012, p. 25), es un impuesto dúctil y moldeable. Permite que los estados establezcan ingresos gravados con el impuesto al tenor de su propia política fiscal. El conjunto de ingresos gravados y gastos deducibles que cada Estado otorga al impuesto a la renta permite que este se acerque a la noción de *justicia tributaria*.

“A breves rasgos se puede describir al IR como un impuesto generalmente de orden nacional (...); es un tributo de periodo, generalmente anual y suele coincidir con el año calendario, causando el último día del periodo fiscal; puede gravar exclusivamente las rentas (...); suele obligar tanto a personas naturales como jurídicas.”(De la Guerra, 2012, p. 67)

Es importante mencionar que “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá: establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley” (Constitución Art. 301) en base al principio de *reserva de ley* contenido en la legislación todo tributo establecido debe contener “(...) objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de

establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley (...)" (Constitución, Arts. 301 y 4). Por esta razón es importante describir los elementos del impuesto a la renta de conformidad con el principio de reserva de ley.

Objeto imponible

El objeto imponible del IR es la renta y como se pudo observar con anterioridad las teorías sobre la renta se vinculan directamente con la comparación del estado de la contabilidad en el inicio de un periodo fiscal en relación con la contabilidad al final del periodo fiscal. La renta puede ser cuantificada en relación al incremento del patrimonio (contable) comparando el valor o tamaño del mismo en un momento en el tiempo y verificando las variaciones del mismo en un segundo momento en el tiempo. Se puede también determinar a la renta como el producto del capital. La ganancia que genera el dinero en el tiempo. Doctrinariamente la renta se determina aplicando uno de los criterios siguientes:

- “1) *Renta global*: Todas las rentas del perceptor tienen un tratamiento unificado, en igualdad de condiciones
- 2) *Renta cedular*: se reconoce el hecho de que las rentas pueden provenir de diversas fuentes, de ahí que se les otorgue un tratamiento diferenciado a cada una de ellas.
- 3) *Sistema mixto o dual*: permite separar las rentas provenientes del capital y las del trabajo, otorgando una tarifa para cada una de ellas.”
(De la Guerra, 2012, p. 68)

Es necesario mencionar que la legislación ecuatoriana establece que el objeto imponible del IR es "...la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras" (LORTI, Art. 1); esto es:

“1) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes consistentes en dinero, especie o servicios.

2) Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley” (LORTI, Art. 1).

Estos determinados *ingresos de fuente* ecuatoriana están establecidos en la Ley, específicamente en el Art. 8 de la LORTI donde se establecen como ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, a los ingresos obtenidos producto del trabajo de una persona en el desempeño de su actividad profesional y las utilidades provenientes de la venta de bienes inmuebles, a "...los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;...". Es entonces que cobra sentido el significado tributario de la renta puesto que son estos *ingresos de fuente ecuatoriana* que de acuerdo con la política fiscal ecuatoriana determinan la renta en un periodo de tiempo establecido.

Sujeto activo

Respecto del sujeto activo la legislación ecuatoriana es muy clara en el Código Tributario “Art. 3.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.” Cabe señalar que el Ecuador no es ninguna excepción a esta regla, en cuanto a sujetos activos siempre será el Estado, y se recauda a través de órgano competente señalado en el ordenamiento jurídico en cada país.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es determinado en la doctrina tributaria por los criterios de vinculación; estos “determinan la relación jurídica entre un ente estatal

soberano y un sujeto pasivo” (Herran, 2000, p.1). Estos criterios pueden ser objetivos o subjetivos.

- a) Los criterios subjetivos se refieren a la “relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad y la residencia” (Herran, 2000, p. 2).
- b) En contraposición, los criterios de vinculación objetivos, se refieren al hecho imponible, a las actividades, a las transacciones y a los actos jurídicos llevados a cabo en un territorio determinado (Herran, 2000, p. 2).

Existen también los criterios de vinculación denominados Principio territorial o de fuente, y Principio de renta mundial o mixto (residencia).

- c) Bajo el Principio de fuente se somete a imposición a todo ingreso de fuente nacional, es decir, a toda actividad realizada en un Estado y que se lleva a cabo por residente o no residente, y es sujeta de tributación en beneficio del Estado donde se generó la renta. Este principio de fuente tiene por objeto favorecer al Estado que facilitó la generación de riqueza de un individuo indiferentemente de si este es residente o no de este Estado (Herran, 2000, p. 3).

Finalmente en cuanto a criterios de vinculación existe

- d) el Principio de renta mundial o residencia; principio en virtud del cual “la renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado” (Herran, 2002, p. 4) de residencia del contribuyente. Este principio está fundamentado por la igualdad ante la ley; de este modo todos los individuos están sometidos al mismo trato sin importar si la renta fue generada en el exterior o en el país de residencia (Herran, 2000, p. 4).

Se considera que el principio de residencia tiende a favorecer a los países exportadores de capital, ya que se gravan los beneficios económicos de sus residentes por exportaciones de capital. El principio de fuente favorece a los países receptores de inversión, ya que buscan gravar los beneficios económicos obtenidos tanto por nacionales como extranjeros inversores (López, 2010, p. 3).

El sujeto pasivo del impuesto a la renta es quien percibe una renta durante un periodo de tiempo. La legislación ecuatoriana establece que "Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley." (LORTI, Art. 4), haciendo una extensión de esta norma a las partes relacionadas, es decir

"a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas." (LRTI, Art. innumerado después del Art. 4) como la matriz, las filiales entre otras.

Finalmente, respecto del sujeto pasivo, se establece que son residentes fiscales las personas naturales

"a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción." (LORTI, Art. 4.1), y finalmente las sociedades son residentes fiscales, ecuatorianas, cuando hayan sido constituidas en el Ecuador bajo las leyes ecuatorianas (LORTI, Ar. 4.2).

Es claro entonces que la legislación ecuatoriana adopta el criterio de residencia cuando establece que es residente fiscal ecuatoriano la persona que cumpla con los criterios establecidos en la Ley; y el criterio de fuente para partes relacionadas, cuando estas no son residentes fiscales ecuatorianos.

Son partes relacionadas sociedades o entidades "en las que se participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra." (Ley Reforma para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Art. 56)

También si tienen transacciones con sociedades en Paraísos Fiscales, por proporción de transacciones o si los precios no se ajustan al principio de plena competencia.

El sujeto pasivo del impuesto a la renta es, entonces, el residente fiscal ecuatoriano que haya percibido ingresos durante un periodo fiscal, o partes relacionadas que no sean residentes fiscales.

Establecimiento de exenciones y deducciones

En el Ecuador se ha establecido un régimen de ingresos exentos. Estos si bien se deben considerar, como se explicará más adelante, para la renta global percibida en el año, sin embargo, al momento de realizar la conciliación tributaria no suman a la base imponible. Una vez más estamos frente a la definición de renta tributaria en el Ecuador cuando habiendo establecido los

ingresos de fuente ecuatoriana que si constituyen renta, nos la Ley de ingresos exentos, que no suman al concepto de renta para la política tributaria ecuatoriana. Ingresos exentos constituyen entre otros los dividendos de las utilidades pagadas de una sociedad puesto que esta ya ha realizado el pago de impuesto a la renta y no se puede constituir doble tributación sobre el mismo ingreso. Ingresos como los ingresos por la Junta de Beneficencia y otros ingresos exentos por convenios internacionales; los intereses percibidos por depósitos en instituciones financieras (LRTI, art. 9), son ingresos que no se definen como renta según la normativa ecuatoriana.

Del mismo modo que la renta está conformada por ingresos de fuente ecuatoriana e ingresos exentos, existen también los gastos deducibles y los no deducibles. Como regla general en el Ecuador se entienden como gastos deducibles los "(...) que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos (...)" (LORTI, Art. 10), es decir, los gastos que resulten en mejores ingresos. El mismo enunciado continua por establecer como gastos deducibles entre otros a "los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio,"(...)“los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso", "los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso". Como se puede observar siempre la deducción se genera cuando el gasto va ligado a la generación de ingresos, aclarando que sólo son deducibles los gastos efectuados para la generación de ingresos gravados: "no serán deducibles los gastos y costos directamente relacionados con la generación de ingresos exentos." (RLORTI, Art. 47)

Es entonces que, juntando los ingresos (tanto gravados como exentos) y los gastos deducibles como no deducibles, se puede llegar a establecer la base imponible para aplicar la tarifa del impuesto, en virtud del procedimiento de conciliación tributaria establecido en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La cuantía del tributo o la forma de establecer

Para efectos del cálculo de la Base imponible sobre la cual se grava el impuesto a la renta, el RLORTI en su Art. 44 ha establecido el procedimiento denominado *conciliación tributaria* que consiste, a breves rasgos, en:

- (+) Todos los ingresos
- (-) Participación de los trabajadores
- (-) Todos los gastos
- (-) Ingresos no gravados
- (+) Gastos no deducibles

Base imponible

En la legislación ecuatoriana se establece a la base imponible como "(...) la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos." (LORTI, Art. 16); y es a esta a la que se le aplica la tarifa de impuesto a la renta determinado cada año.

1.3 Los intangibles en el impuesto a la renta ecuatoriana

A pesar que los activos intangibles han generado beneficios para sus titulares de su creación únicamente desde la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno el 22 de diciembre de 1989 mediante Registro Oficial No. 341 son incorporados a la legislación tributaria ecuatoriana. Los activos intangibles que se incorporaron para el cálculo del IR son los "(...) beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología (...)" . Este texto ha sido replicado en todas las reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, e incluso en el año 2007 cuando se calificó como orgánica a la Ley por la Ley

Orgánica de Régimen Tributario Interno, se mantuvo el texto del Art. 8 referente a los ingresos de fuente ecuatoriana. Se debe señalar que si bien la intención de gravar a los ingresos provenientes de activos intangibles se encuentra claramente expresado en la Ley, el texto ha sido estático desde su creación a diferencia de la variedad de activos intangibles que están generando rentas para sus titulares. El universo de activos intangibles ha tenido un desarrollo tal que este texto no es suficiente para normar la realidad actual y poder gravar los ingresos provenientes de todos los activos intangibles.

El desarrollo de una normativa que abarque en su totalidad al universo de activos intangibles no se logrará enlistando de activos intangibles cuyos beneficios se pretende gravar con impuesto a la renta. Se debe realizar una definición omnicomprensiva que permita identificar activos intangibles existentes y los que aún no se han desarrollado. El conocimiento se desarrolla a tal velocidad que un listado estático como el que se ha incorporado a la legislación tributaria se vuelve obsoleto en menor tiempo que se demoraría una reforma.

Existe otra mención de activos intangibles en la legislación tributaria ecuatoriana referente al IR; respecto de la amortización de activos, el Art. 12 señala para la amortización de activos que

“En el caso de los activos intangibles que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser amortizados, dicha amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte (20) años; no será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.” (LORTI, Art. 12)

Resaltando la ambigüedad al tratar a los efectos fiscales que pueden llegar a tener los activos intangibles. No se establece en ninguna parte de la legislación, ni una definición, ni los tipos de activos intangibles y peor aún una clasificación para efectos de amortización, y sin embargo, se establecen las reglas de la amortización de los mismos con base en la *técnica contable*.

Podemos concluir entonces que si bien la legislación tributaria nacional pretende incluir a los activos intangibles como elementos generadores de renta, no les da un tratamiento sistemático organizado. No existe un tratamiento fiscal que permite identificarlos fácilmente, consecuentemente imposibilitando gravar los beneficios que estos dejan a su titulares. Tampoco existe una técnica para valorarlos como capital de una entidad. Es evidente entonces que es necesario establecer una definición omnicomprendensiva de activo intangible ya que si bien está ampliamente aceptado que una marca es un activo intangibles, es uno de los tantos que pueden generar beneficios económicos a sus titulares, sujetos de impuesto a la renta.

2 **CAPÍTULO II: ACTIVOS INTANGIBLES DEFINICIÓN, APLICACIONES Y DESARROLLO EN EL COMERCIO**

2.1 **Desarrollo de los Activos Intangibles**

En el transcurso de los últimos años el impacto que han tenido los activos intangibles en la economía ha generado preocupaciones en diversas entidades tributarias. Estas preocupaciones se hicieron notar por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario donde se emitieron recomendaciones para “adoptar, como regla general, la calificación de derecho privado en materia de intangibles” (ILADT, 2012) donde se menciona que las:

“legislaciones deben establecer criterios clasificatorios positivos, con una explicitación de clases de intangibles, para evitar definiciones negativas (como aquello que no se considera intangible), para asegurar la certeza del derecho mediante descripciones de tipos específicos, como <<propiedad intelectual>>, <<propiedad industrial>>, <<derechos de autor>> y <<fondo de comercio>>, aunque su clase y clasificaciones sean siempre variadas (las invenciones, el *know-how*, los dibujos, el *copyright*, los derechos de obras artísticas, literarias o musicales, las marcas y nombres comerciales, las franquicias y las licencias, los procedimientos, las investigaciones y los proyectos o datos técnicos).” (ILADT, 2012)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por su parte ha desarrollado el Plan de Acción Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), un modelo de acción que tiene por objeto, la incorporación al sistema tributario global y de cada estado, una serie de recomendaciones para evitar la erosión (disminución) de la base imponible de los sujetos pasivos y detengan el traslado de beneficios tributarios disminuyendo de este modo la evasión tributaria y gravar con mayor precisión las actividades comerciales en el desarrollo económico actual. En concordancia con el ILDAT, la OCDE añade

que la globalización y el avance tecnológico en la última década requieren que las legislaciones tributarias establezcan:

“(…) reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costos.” (OCDE, 2014, p. 43)

Se evidencia entonces que el desarrollo de los activos intangibles, sus efectos en la economía y por lo tanto en la renta de las entidades comerciales es una preocupación general. Las legislaciones, a pesar que gravan ingresos generados por un listado de activos intangibles, no comprenden en los listados la gran variedad de activos que existen y que evidentemente se seguirán desarrollando. Es necesario entonces establecer como dice la OCDE una definición de activos intangibles. Es necesario comparar las definiciones que existen de activos intangibles con el fin de delinear una que sea omnicomprendensiva y sea aplicable globalmente a lo largo de las legislaciones y los tratados internacionales. Evidentemente el primer sector que deberá establecer una definición de activos intangibles es el sector empresarial en su actividad empresarial, reflejando los beneficios que estos causan en los ingresos o ahorros a lo largo del tiempo en la contabilidad para realizar informes financieros que determinen con mayor precisión la renta que generan para sus titulares.

2.1.1 Definición mercantil de activo intangible para las sociedades, actos de comercio, la vida empresarial

La constante evolución de la vida empresarial ha generado la desmaterialización de activos, desde el correo electrónico hasta los mensajes de datos y sistemas informáticos. Se reconoce entonces que los activos intangibles representan beneficios para sus titulares, los beneficios se reconocen como ahorro o ingresos. Rosenbuj ha establecido que los titulares del "capital intelectual" pueden explotarlos de forma directa o indirecta (Rosenbuj, 2001, p. 108). Siendo la forma directa cuando el titular se beneficia por el pleno dominio que tiene sobre el intangible, este se da en el caso de las marcas, los derechos de propiedad industrial e intelectual. Los beneficios del prestigio de una marca son exclusivamente para su titular, permiten identificar notoriamente una marca de sus competidores y genera un flujo de ingresos a sus titulares. El modo indirecto es desvinculado de la titularidad. Existe un flujo de beneficios para el titular del capital intelectual sin embargo, este no es quien explota el bien. Mediante instrumentos legales se entrega a un tercero parte de los beneficios del mismo a través de licencias, franquicias, cesión de derechos patrimoniales, etc. (Rosenbuj, 2001, p. 108)

La carencia de una definición de activo intangible para la práctica mercantil empresarial ha obligado que del uso que se da a los intangibles en este ámbito es que se puede deducir una definición. Activos intangibles son para las empresas: capital intelectual que rinden beneficios en el tiempo.

Cabe señalar que si el giro de negocio de la entidad es la comercialización o generación de intangibles para la venta, por ejemplo un software, el activo intangible no es propiamente el software sujeto de la tradición en la compra venta, el activo intangible se constituye del derecho vinculado con el producto (derecho de autor, derecho de propiedad intelectual) que no se comercializa con el intangible. En el caso de un software los intangibles pueden ser el derecho de autor que protege al código constituyente del programa de ordenador, la marca que identifica al software, sin importar cuantos registros

tenga la marca registrada para su protección, adicionalmente puede haber un método de implementación del sistema informático que se diferencia de otros sistemas informáticos de la misma categoría, entonces el método tiene una protección de derecho de autor, constituyendo un tercer un activo intangible. Los activos intangibles como cualquier bien pueden ser principales o accesorios indiferentemente son activos intangibles que si persisten por sí sin la existencia de otros, pueden ser identificados contablemente como separados.

Ampliando entonces en la óptica mercantil, una entidad puede ser titular de una cartera de activos intangibles que le representan beneficios en el tiempo, existen también los intangibles que no son activos intangibles, sino que su mantenimiento o existencia en el tiempo no representan beneficios para el titular; estos se denominan *fondo de comercio*. Los intangibles como establecen las NIC, no son parte del fondo de comercio sino que contiene suficientes características para diferenciarse del mismo.

El caso más representativo de un activo intangible en relación al fondo de comercio es el de las marcas. Existe una marca que denominamos marca A. La marca A identifica zapatos por lo tanto según la Ley de Propiedad Intelectual Art. 201 deberá tener un registro en la Clase Internacional de Niza No. 25 para proteger “Prendas de vestir, calzado, artículos de sombrerería.” (WIPO, Clasificación de Niza, Cl. 25). Esta marca puede tener varios registros para proteger la marca denominativa, gráfica y mixta en la Cl. 25. Todos los registros y los gastos relacionados con el mantenimiento de los registros son gastos generados para la subsistencia de los derechos contra terceros del activo intangible y también los gastos de publicidad se pueden atribuir a la notoriedad de la marca eventualmente. Estos gastos son imputables a los ingresos, y como vimos anteriormente deberían ser deducibles de la renta global. Del mismo modo los ingresos de las ventas de zapatos identificados con la marca A, tendrán que registrarse en los beneficios generados por el activo intangible y gravados con impuesto a la renta por ser ingresos de fuente ecuatoriana

El fondo de comercio se constituye cuando el titular de la marca A tenga que realizar registros de protección, por ejemplo, en la CI. 3 cuando para evitar el registro de una marca A de un titular diferente pretenda comercializar “Preparaciones para blanquear y otras sustancias para lavar la ropa” los gastos que incurra para defender la marca A en el registro de la CI 3 serán gasto dentro del fondo de comercio y no componentes de la cuenta contable del activo intangible. El registro de la marca A en la CI 3 puede ser cancelado o no concedido, y no representa beneficios futuros al titular de la marca A que comercializa productos de la CI 25.

En la práctica comercial el fondo de comercio tiene varias acepciones. Para la Enciclopedia Financiera:

“es un activo intangible que surge como resultado de la adquisición de una sociedad por otra con una prima por encima de su valor contable. El valor del nombre de una marca de la empresa, la base de clientes, buenas relaciones con los clientes, las buenas relaciones con los empleados y cualquier patente o tecnología forman parte del Fondo de Comercio. El Goodwill se considera un activo intangible, ya que no es un bien físico, como edificios o equipos. La cuenta del Fondo de Comercio se puede encontrar en la parte de los activos del balance de una empresa.” (Enciclopedia Financiera en Línea, 2015)

Observamos que de la definición se desprende que el Goodwill –fondo de comercio- se considera un activo intangible por no ser un *bien físico*, sin embargo, como se determinará posteriormente, su sola carencia de existencia física no constituye la característica única que define un activo intangible. Son varias características relacionadas con la existencia física, el control de la entidad sobre él y los beneficios que devenga en el tiempo los que diferencian de un activo intangible del fondo de comercio.

Para el Plan Contable español el fondo de comercio constituye “El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el

correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos” (Ruiz de Palacios, 2010).

Finalmente en el derecho anglosajón se reconoce al fondo de comercio como *goodwill*, siendo esto “*the value of a business based on its reputation rather than its physical assets*” (TransLegal’s Law Dictionary, 2015) el valor de un negocio basado en su reputación en lugar de sus bienes tangibles. Se puede observar entonces que las definiciones del fondo de comercio se vinculan directamente con bienes intangibles y que son el conjunto de bienes que le dan valor a la empresa.

En la comparación de la definición empresarial de activo intangible con la definición contable que se desprende de la NIC 38, observaremos que: el fondo de comercio es el conjunto de bienes intangibles que no son activos intangibles de conformidad con la NIC 38. Esta diferenciación es importante ya que los activos intangibles pretenden para sus titulares algún tipo de beneficio, el fondo de comercio siendo intangibles controlados por la entidad, representan para esta un gasto.

Esta diferenciación le corresponde hacer al derecho tributario tanto para gravar ingresos de activos intangibles y también para que los titulares de activos intangibles no pretendan deducir gastos provenientes del fondo de comercio.

2.1.2 Definición contable de activo intangible y su incorporación al balance y los informes de estados financieros

Para la contabilidad es importante llegar a establecer inequívocamente si un bien es parte del fondo de comercio o si es en sí un activo intangible ya que de esto depende su registro en los libros. Los ingresos relacionados con los activos intangibles y los gastos de mantenimiento de los mismos. Es importante ahondar en la definición que la contabilidad ha dado a los activos intangibles porque como se ha mencionado con anterioridad, es mediante el registro contable que podemos llegar a determinar los beneficios generados por estos

para sus titulares al igual que los gastos que estos pueden deducir para el cálculo del impuesto a la renta.

En el Ecuador las empresas están obligadas a llevar la contabilidad en las NEC. Precisa resaltar que las NEC se refieren a los activos intangibles en ocho ocasiones y en ninguna de estas ocasiones facilitan a los titulares de activos intangibles una definición omnicomprendensiva de activos intangibles. Se refiere a activos intangibles para “distribuir costos en forma sistemática y racional entre los períodos en los cuales se obtienen los beneficios.” (NEC, Consideraciones Generales No. 30) tratando la amortización activos intangibles. También se establecen Consideraciones Generales que como mínimo el Balance General deberá contener, entre otros, a los activos intangibles (NEC, Consideraciones Generales No. 66).

En la sección de activos por segmento establece que “activos por segmento incluyen activos corrientes que se utilizan en las actividades de operación del segmento, propiedades, planta y equipo, activos sujetos a arrendamiento financiero y activos intangibles.” (NEC, Alcance No. 19) ambas aplicaciones que ni esclarecen qué es un activo intangible, y tampoco prevé un tratamiento contable adecuado para la posterior determinación de la renta causada por los mismos.

Es evidente entonces que las NEC son insuficientes para establecer qué es un activo intangibles, sus beneficios y los gastos relacionados con los mismos. La norma contable ecuatoriana no permite establecer qué es un activo intangible, como nace, en qué momento se incorpora en los registros contables de una entidad y consecuentemente dejando a discrecionalidad del titular el tratamiento que este quiera dar al activo intangible en cualquier momento a su conveniencia.

En vista que además de llevar la contabilidad según las NEC, las sociedades están obligadas a presentar los informes financieros con base en las NIIFs, (Resolución No. 06.Q.IC1.004) es imperativo relacionar a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) ya que estas son el instrumento que se

ha establecido para unificar el idioma mediante el cual se realizan los registros contables a nivel mundial. Estas abordan detalladamente tanto la definición como la determinación del valor, los gastos y la renta que representan para sus titulares.

La NIC 38 referente a los activos intangibles descompone su definición estableciendo en que "Un activo es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos."

Una de las características del activo intangible es el control (dominio) que la entidad ejerce sobre el mismo. Esto quiere decir que el titular tiene dominio sobre él; pero lo más importante es que el control significa que la entidad puede excluir del uso, goce, o disposición a terceros, consecuentemente el titular es exclusivo beneficiario de los réditos económicos que el activo le pueda devengar, y este quien puede obligarse mediante instrumentos legales para colaborar con terceros de la explotación y licenciamiento de un activo intangible. Dice la NIC 38 que el control al que se refiere es representado en derechos tutelados por la Ley al punto de iniciar acciones legales contra terceros que violen los derechos, sin que por la ausencia de medio legal para la defensa no exista control. Evidentemente se refiere a activos intangibles reconocidos como derechos por ejemplo en la ley de propiedad intelectual, al igual que activos intangibles que no son reconocidos por la propiedad intelectual, pero que no por esta razón dejan de ser activos intangibles cuyos beneficios son exclusivos.

Los beneficios obtenidos por la explotación de las marcas, evidentes activos intangibles reconocidos por la Ley de Propiedad Intelectual, no son registrados en la contabilidad de una empresa de modo diferente que los beneficios

obtenidos por la imagen, que no tiene una protección especial en la Ley de Propiedad Intelectual salvo la prohibición de utilización de la misma sin consentimiento o de registro como marca de la imagen de un tercera sin consentimiento (LPI, art. 196).

Al momento de definir al activo intangible como inmaterial, las normas contables aclaran expresamente que, si bien un activo intangible es inmaterial, no tienen carácter monetario, es "un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física." (NIC 38) Encasilla específicamente a los intangibles en bienes inmateriales identificables sobre los cuales la entidad tiene control y que además no son moneda en sus estados material o inmaterial.

El elemento identificable de la definición que trae a colación la NIC 38 es sumamente importante por la confusión que puede existir para establecer sin definir taxativamente cuáles son activos intangibles y cuáles son meramente bienes parte del fondo de comercio. Se debe establecer entonces, para identificar a los activos que "un activo satisface el criterio de identificabilidad (...) cuando:

- (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones." (NIC 38)

Los activos intangibles deben presentar para la entidad la posibilidad de representar beneficios económicos futuros como:

"ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros." (NIC 38).

Es decir, que los beneficios económicos de los cuales se habla en la contabilidad no son exclusivamente ingresos generados por activos intangibles, sino que además se establece que el ahorro generado por el activo intangible es un beneficio económico, evidentemente puesto que este incrementa la renta.

Los activos intangibles son entonces para las Normas Internacionales de Contabilidad: bienes inmateriales, individualizables de sus semejantes, bajo el control de una entidad y cuyos beneficios económicos en el tiempo fluyen hacia la entidad. Habiendo determinado que un bien es efectivamente un activo intangible, las NIC proceden a establecer el reconocimiento del mismo para su registro en los libros de conformidad con la NIC 38, párrafo 21 a 23:

"21. Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

22. La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

23. La entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas."

Para que la contabilidad reconozca la existencia de un activo intangible, este debe estar validado. Es decir que los beneficios obtenidos por este recurso controlado inmaterial deben ser medibles o proyectables. Una fuente externa debe poder proyectar el rendimiento ya sea por un ingreso o el ahorro que representan un activo determinado. Con base en estos elementos entonces que los registros contables reflejan en su balance a los activos intangibles.

2.1.3 Definición financiera de activos intangibles

A diferencia de la contabilidad, los informes financieros no establecen si un intangible es o no es un activo intangible, más bien se enfoca en los beneficios económicos que este devenga. Los informes financieros NIIF, dicen Cañibano y Gisbert (2006, p.6), reconocen la definición de las NIC, específicamente las dos características establecidas por la NIC 38 que hacen que sea reconocido en el balance empresarial, que sea un recurso del titular, un activo y que sea inmaterial o intangible; adicionalmente se agrega para el aspecto financiero que sea probable que los beneficios obtenidos por el activo fluyan hacia la entidad y que el coste del activo pueda medirse de forma fiable (Cañibano y Gisbert, 2006, p.7). Consecuentemente si los activos recogen los cuatro requisitos señalados anteriormente pueden ser considerados como parte del patrimonio de la empresa y los gastos imputables a las mejoras, creación y mantenimiento de los mismos podrá ser deducidos.

Se entiende entonces que si un activo intangible ha sido registrado en la contabilidad de una entidad es porque este reúne las características de valoración contable. Para las finanzas es más importante el aspecto económico que engloba al activo intangible como su origen, si éste fue obtenido por

tradición o si fue creado por la entidad. La determinación de qué es un activo intangible para las finanzas está tomada de la contabilidad.

La Superintendencia de Sociedades de Colombia hace un análisis bastante acertado, aunque sin fundarse en las NIC, de cómo se define y reconoce un activo intangible. A parte de ser un activo incorporal debe reunir 3 características para ser considerado un activo intangible.

“Identificable. - Es separable (susceptible de ser separado o escindido de la entidad) y surge de derechos contractuales u otros derechos legales.

Control. - La entidad posee el control de los beneficios económicos futuros que genere el activo

Beneficio económico. - Ingresos ordinarios por ventas de productos y servicios, ahorros de costos y otros rendimientos diferentes”
(Superintendencia de Sociedades de Colombia SSC, 2013, p. 4)

Se observa que estas características no se encuentran debidamente detalladas, pero el análisis que se hace a continuación para establecer cómo se registra en los libros contables mediante un flujograma es adecuado.

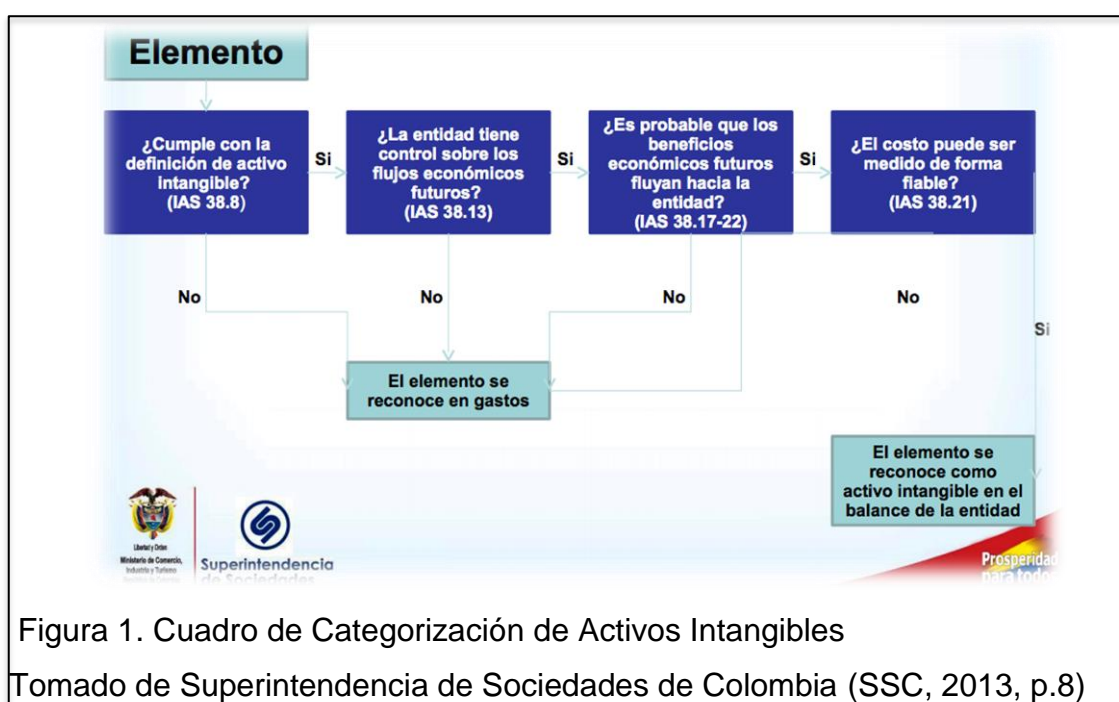


Figura 1. Cuadro de Categorización de Activos Intangibles

Tomado de Superintendencia de Sociedades de Colombia (SSC, 2013, p.8)

Si bien esta apreciación recoge algunos de los criterios que están incorporados en las NIC es muy vago para establecer una definición omnicompreensiva de un activo intangible, sin embargo, es recuperable para el caso de la definición financiera de un activo intangible; el flujograma que envía al gasto de la empresa todo aquello que no es un activo intangible de conformidad con las normas establecidas, ya que son estos gastos los del fondo de comercio, que son intangibles pero no tienen su registro individual en los libros contables como establece la NIC 38.

2.1.4 Acercamiento del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT acerca de activos intangibles

El ILADT ha reconocido la necesidad de incorporar a los activos intangibles en las legislaciones tributarias es por esto que propone que no haya una definición taxativa o un listado, sino que para reconocer a un activo intangible se deben reunir las siguientes características:

- “a) inexistente de base física;
- b) fuente de probables beneficios económicos futuros;
- c) formas activación de los derechos sobre intangibles;
- d) control;
- e) capacidad para negociarlos por separado de los demás bienes o activos de las empresas; y
- f) límites temporales al derecho de exclusividad” (ILADT, 2012)

Si comparamos las características recogidas por las diferentes entidades acerca de qué deben considerado un activo intangible podemos observar que:

Tabla 1. Cuadro Comparativo de Características de Activos Intangibles entre el ILADT y la NIC 38

Característica	ILADT	NIC 38	Descripción
Incorporal	X	X	Naturalmente la inmaterialidad es una característica inalienable a los intangibles
Beneficio Económico	X	X	Sin beneficio económico no habría discusión acerca de la renta causada por el uso de activos intangibles
Forma de activación de los derechos	X	X	La defensa para las NIC es considerada parte del control, para ILADT es un elemento separado e independiente
Control	X	X	El control sobre el activo tiene que ver con la titularidad, el dueño del bien. En el derecho el control es el dominio que se divide en uso, goce o libre disposición. Los activos intangibles muchas veces se licencian pero esto no significa que el titular pierda el control sobre sus activos intangibles
Identificable	X	X	Naturalmente se debe poder identificar un activo de otro por más similares o relacionados que estén
Límites temporales al derecho de exclusividad	X		A las NIC no les interesa la temporalidad de exclusividad, sino más bien acerca de la vida útil del bien: cuanto tiempo va a ser fuente de beneficios económicos
Beneficios fluyen hacia la entidad titular		X	Para el derecho existen instrumentos que logren que los beneficios fluyan hacia el titular y hacia un tercero mediante contratos de colaboración empresarial
El coste puede ser valorado de forma fiable		X	Es necesario poder valorar no solo el beneficio económico que nos brinda un bien, sino también cuánto vale, qué incremento patrimonial me representa.

Es necesario entonces establecer una definición de activos intangibles que no se caracterice por ser un listado de los mismos sino una definición omnicomprendensiva que ayude a quienes están frente a un activo, a identificar si este reúne suficientes características para ser un intangible, separado del fondo de comercio que subsiste en los libros contables por sí mismo, con sus propias atribuciones de gastos e ingresos o beneficios económicos. Esta definición o conjunto de características que identifican omnicomprendensivamente a un activo intangible debe estar incorporada a las legislaciones para beneficiar a las entidades, para que estas a su vez puedan realizar actos societarios relacionados como aumentos de capital por el valor contable del activo; al igual que al Estado como ente regulador y receptor de los impuestos por rentas generadas de activos intangibles.

2.2 Desarrollo e importancia de los activos intangibles en la vida empresarial

Más allá de las marcas, las patentes y los modelos industriales, los intangibles abarcan un universo infinito de formas. Formas porque aun siendo incorpóreas, existen en los teléfonos celulares, los ordenadores de escritorio, el trabajo diario depende muchas veces del uso de las herramientas informáticas, estos son activos intangibles. Existen incluso como accesorios a un activo tangible, como es el reconocimiento de una denominación de origen (champagne, pisco) o la calidad de un bien por provenir de un lugar. El ILADT considera que "los intangibles resultan del esfuerzo creativo e innovador de las personas y empresas, se han intensificado sobremanera y son imprescindibles para el crecimiento de la capacidad productiva de las economías y la mejora de la calidad de los bienes y servicios" (ILADT, 2012) y es tal el predominio de los intangibles que el ILADT ha denominado a la sociedad actual como "*sociedad de los intangibles*, en virtud de la desmaterialización creciente que se está viviendo en múltiples sectores de actividad."(ILADT, 2012).

La misma legislación ecuatoriana a lo largo de los años ha sido sujeto de la *desmaterialización*; volver un bien tangible, una ficción jurídica: un intangible. El

principio de equivalencia funcional recogido en la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos que establece que “los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos” (LCEFMD, Art. 2), el Servicio de Rentas Internas al aplicar el (...) esquema de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante mensajes de datos la aplicación de la moneda electrónica (...)” (Resolución del SRI 105, Art. 1) ha desmaterializado los comprobantes de venta, volviendo un documento tangible parte de la contabilidad de una empresa como un mensaje de datos intangible. Incluso en la Ley de Mercado de Valores se entiende como operación autorizada la desmaterialización de los títulos valores: “Efectuar la desmaterialización de los valores inscritos en el registro del mercado de valores mediante su anotación en cuenta” (LMV, art. 62) Se transforman estos elementos que históricamente fueron tangibles, incluso archivados por ley por un periodo de tiempo, en un intangible cuya representación física carece de valor alguno.

Si bien los activos intangibles son tan antiguos como cualquier bien, su reconocimiento no es más que una ficción del derecho para dar protección a sus titulares en relación a terceros. Desde su desarrollo en patentes de invención, marcas y derechos de autor, evolucionando hasta los activos intangibles de comercio electrónico, el derecho busca siempre un mecanismo de protección a sus titulares de las amenazas que terceros presentan. La piratería y la copia.

La situación actual de los intangibles y sus efectos en la vida empresarial hace imperativo que el derecho además de proteger estos activos, elabore una definición que permita la identificación omnicomprendensiva de activos intangibles más general que la contenida en la propiedad intelectual, e incorpore a las legislaciones tributarias esta definición. De este modo registrar contablemente las transacciones que servirán para determinar con precisión los beneficios económicos que estos conllevan, los gastos relacionados a la generación de ingresos y la renta gravable.

2.3 Efectos económicos de la tradición de activos intangibles

Los activos intangibles como cualquier bien de propiedad de un titular circulan en el comercio. Para el Ecuador, en el caso de las marcas y los derechos reconocidos por la Ley de Propiedad Intelectual, se pueden transferir mediante una carta de cesión inscrita en el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual: “Art. 281.- Las transferencias, licencias, modificaciones y otros actos que afecten derechos de propiedad industrial y sobre obtenciones vegetales, se inscribirán en los registros respectivos en la misma fecha en que se presente la correspondiente solicitud (...)”

Estos derechos, por estar reconocidos por la Ley ecuatoriana tienen su propio modo de circular, sin embargo, la misma ley los identifica por separado de sus titulares u otros derechos de la misma naturaleza: “Los derechos sobre una marca o nombre comercial podrán ser transferidos con o sin el negocio al cual identifica.” (LPI, Art. 282). Para la contabilidad y el derecho tributario, estos derechos se representan en activos intangibles. Las NIC son claras, como se ha dejado expuesto, que los activos intangibles se pueden crear en la entidad, no obstante, la mayor parte de las veces, son adquiridos como parte de un negocio o comprados a otro negocio para su incorporación en la entidad. Tanto la Ley de Propiedad Intelectual como las Normas Internacionales de Contabilidad establecen que estos bienes son tomados en conjunto o por separado y los efectos económicos de cada forma de circular se ven reflejadas en los asientos contables, no solo por los beneficios económicos que representan sino también por la valoración de los mismos.

Los beneficios por licenciamiento, u otros métodos de colaboración empresarial dan lugar a regalías, o *royalties*; más no la enajenación de activos intangibles que da lugar a incrementos de capital: “La enajenación del intangible no da lugar a *royalties* sino a ganancias de capital (salvo en USA; *super royalties*)” (García, 2014, p. 32). Se señala entonces que los beneficios económicos para valorar a un activo no proveniente de la comercialización del mismo, un activo

intangible comercializado (software) es tomado como cualquier inventario en una entidad, no obstante, los derechos de propiedad intelectual y los activos intangibles relacionados como el *know how* de su implementación, son los activos intangibles que diferencian al software de cualquier otro y son estos el valor agregado identificado como *activos intangibles*, según la NIC 38 y tienen su lugar en los libros de la empresa, diferentes de los ingresos por ventas.

Queda claro entonces que no todo derecho de propiedad intelectual es un activo intangible sino cuando cumple con las características contenidas en las NIC para serlo, y que la venta de activos intangibles no es un registro contable en relación a los beneficios generados por los mismos, sino el beneficio que estos procuran en el tiempo.

2.4 Clasificación de los activos intangibles

De la mano de la definición de los activos intangibles se presenta la clasificación de los mismos. La primera determinación que se hace acerca de los activos intangibles es si son regulados por la contabilidad de la entidad: los registrados en los asientos contables son propiamente activos intangibles para la NIC 38, y los que son bienes intangibles que no llegan a ser activos intangibles con registros contables, son denominados activos ocultos o capital (capital humano o capital estructural) (Nevado y López, 2002, p. 225).

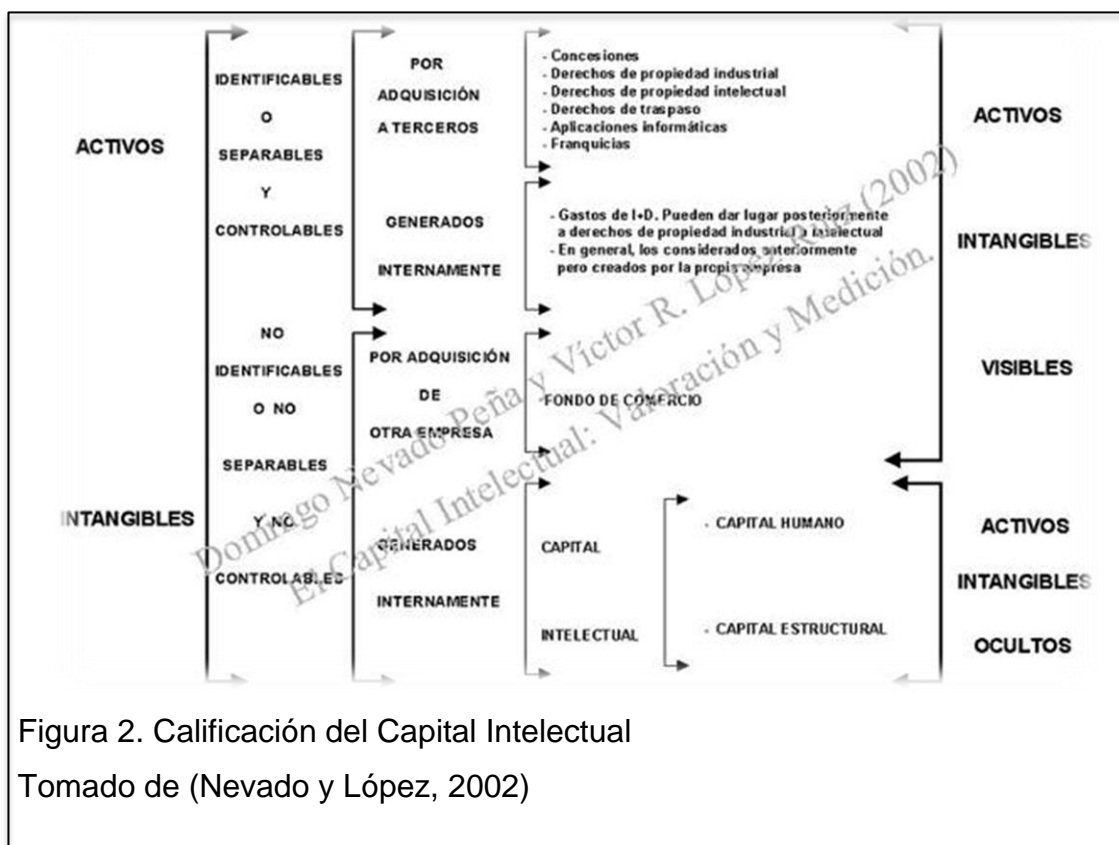
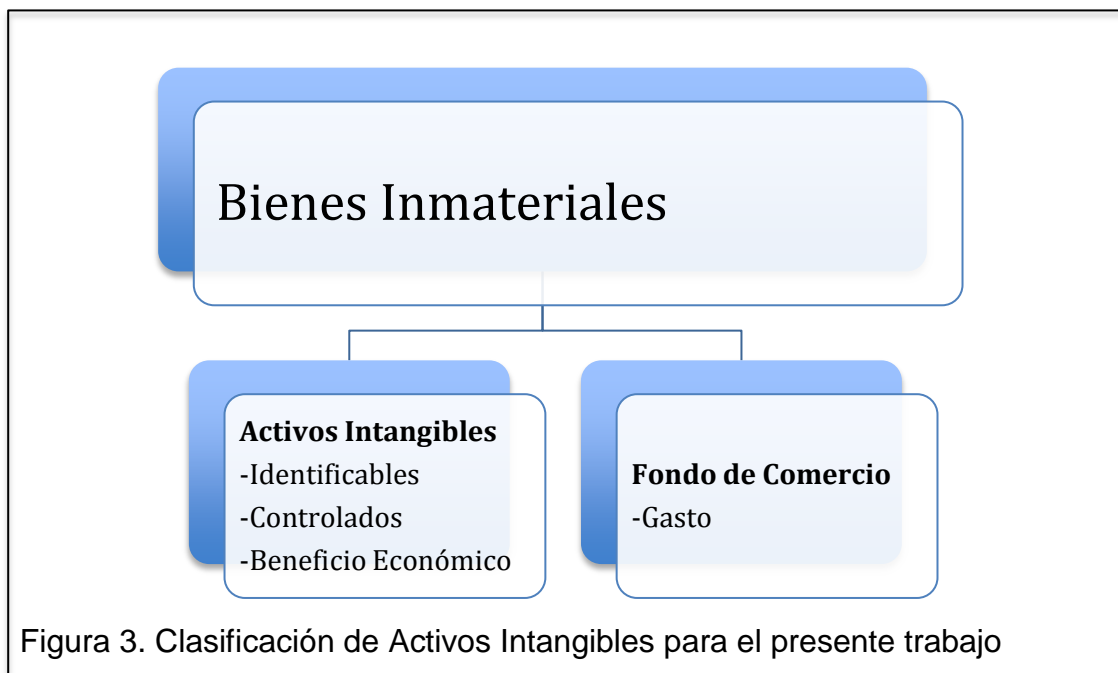


Figura 2. Calificación del Capital Intelectual

Tomado de (Nevado y López, 2002)

Sin desmerecer a los autores, para los fines del presente trabajo, el derecho debe clasificar a los activos intangibles con base en la definición que se pretenda de los mismos. Es decir, en una entidad puede existir un conglomerado de intangibles; sólo aquellos que sean controlados por la entidad, identificables de sus semejantes y que además generen beneficio económico medible, son activos intangibles contables; el resto que siendo intangibles no cumplan los parámetros son fondo de comercio y como pudimos observar en el flujograma anterior, los desembolsos destinados a estos bienes inmateriales que no son activos intangibles, se consideran gastos de la entidad. Es por esto que, considerando que la clasificación no incorpora criterios importantes en cuanto a la clasificación de los intangibles, para identificar la renta causada por activos intangibles únicamente es beneficiosa una clasificación tan simple como; activo intangible o fondo de comercio.



Puede existir, para efectos de amortización, una clasificación en cuanto a la vida útil de los activos intangibles, pero realmente no es pertinente para efectos de calcular los beneficios económicos que estos dejan a las entidades controladoras.

2.5 Valoración de los activos intangibles

Uno de los problemas más grandes que afrontan los titulares de los activos intangibles es su valoración. Por carecer de un cuerpo material que se pueda cuantificar, los activos intangibles se valoran por varios criterios: el costo de su generación, el beneficio económico que representan y la vida útil del activo. Esta valoración debe resultar en el costo de reconocimiento inicial, su revaloración, amortización, deterioro de valor y finalmente el valor de su enajenación.

2.5.1 Costo de reconocimiento inicial

Para la NIC 38, el activo vale la inversión que representó: "Un activo intangible se valorará inicialmente por su coste." Vale señalar que cuando se habla de

valoración de activos intangibles es porque estos ya han sido reconocidos y están reflejados en la contabilidad de la empresa. Este reconocimiento inicial, no significa más que establecer cuanto costo llegará a causar este activo, incorporado, determinado, bajo el control de la entidad. La NIC 38 ha establecido las siguientes formas de obtención (propiedad) de activos intangibles que tienen sus características individuales.

2.5.2 Adquisición Independiente

En primer lugar, establece el costo de un activo intangible por la *Adquisición independiente*. Se entiende para la NIC 38 que el costo del activo adquirido está proyectado a ser menor que el beneficio económico esperado. El costo del activo intangible por *adquisición independiente* comprende el costo de adquisición más aranceles, impuestos, más los costos que pueda tener el activo en actos de preparación para su uso (NIC 38). A este costo se suman las remuneraciones de los empleados cuyo trabajo fue derivado de la puesta en marcha de la utilización del activo intangible; honorarios profesionales de personas capacitadas para implementar al activo en la vida de la entidad adquirente; en caso de que hubiere costos de comprobación para verificar que el activo intangible funciona adecuadamente.

Estos costos según la NIC 38 no comprenden costos de publicidad relacionados con la introducción de un nuevo producto (publicidad y promocionales), costos de apertura de nuevos negocios y costos de administración de un negocio relacionado a la comercialización del activo intangible.

En definitiva, los costos de los activos intangibles de Adquisición independiente son los costos del bien intangible más aranceles y tasas oficiales más los recursos humanos necesarios para la implementación de un activo intangible de adquisición independiente.

2.5.3 Adquisición como parte de una combinación de negocios

Los intangibles adquiridos por combinación de negocios se costean por el valor del mismo al momento de la adquisición; este valor debe ser razonable en virtud de las expectativas del mercado, cuando los beneficios económicos fluyan ulteriormente hacia la entidad adquirente.

En caso de activos intangibles que están en curso, en desarrollo, la entidad adquirente deberá poder identificar al activo intangible independientemente del fondo de comercio, además el proyecto deberá satisfacer la definición anteriormente establecida de activo intangible y su valor razonable podrá ser verificado con fiabilidad (NIC 38)

2.5.4 Determinación de valor razonable de un intangible adquirido en una combinación de negocios

Es importante que la valoración de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios sea lo suficientemente fiable como para que estos sean diferenciados del fondo de comercio; sin embargo, cuando existan incertidumbres respecto del valor determinado al momento de la valoración, esta incertidumbre se hará conocer cuando se determine el valor razonable.

En esta adquisición particular es importante señalar que los activos intangibles de la entidad adquirida puede que sean accesorios entre sí a uno principal, en cuyo caso se tomará al conglomerado de activos intangibles como uno solo. La NIC 38 ejemplifica este caso como el título de una revista, cuyo activo accesorio es la lista de suscriptores al momento de la adquisición; o el caso de una marca de agua mineral asociada a una vertiente particular (sin la vertiente la marca perdería el valor). La NIC 38 es clara al especificar que los intangibles pueden ser accesorios entre sí como también pueden ser accesorios a un bien material y la valoración de los bienes bajo este régimen debe ser hecha en conjunto.

Es un caso similar al de las marcas con sus respectivos lemas comerciales o las carteras marcarias. La entidad adquirente tomará a cada grupo de marcas como un activo intangible para su valoración.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso

Cuando el proyecto se relaciona con el desarrollo de un activo intangible pero los desembolsos relacionados hayan sido generados con posterioridad a la adquisición de un negocio titular del desarrollo.

2.5.5 Adquisición por subvención oficial

Cuando la entidad competente transfiera el dominio de un activo intangible por licenciamiento de explotación como las frecuencias radiales, concesiones de explotación. Los gastos que incurra la entidad a quien se le subvenciona el activo registrará como gasto contra el mismo cualquier adecuación necesaria para su posterior funcionamiento.

2.5.6 Permutas de activos

El valor de intercambio monetario o de permuta del bien, la compraventa o cesión de un bien. En el Ecuador cualquier bien que lleva registro debe constar la modificación del titular en los libros de la entidad competente.

2.5.7 Fondo de Comercio generado internamente

El fondo de comercio generado internamente está constituido por bienes inmateriales de quienes se esperan beneficios económicos futuros, pero por lo general no son identificables de los demás (NIC 38).

2.5.8 Otros activos intangibles generados internamente

Existen casos en que se dificulta el reconocimiento de activos intangibles con base en los criterios establecidos por las NIC. Cuando de un activo intangible

no se pueda determinar si van a existir beneficios económicos futuros; y cuando no se puede determinar el coste del activo por confundirse con el coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado. Las NIC establecen que frente a estas circunstancias simplemente no se reconoce a los activos intangibles y se mantienen como parte del fondo de comercio (NIC 38).

Como se puede observar las NIC profundizan en varios aspectos de la definición, valoración y nacimiento de activos intangibles. Existe también un tratamiento constante de los mismo que se basa en la actividad empresarial que día a día encuentra nuevas formas de colaboración y nuevas aplicaciones de activos intangibles.

2.6 Aplicación contable y financiera de los activos intangibles

Al haber establecido las características que deben recoger los activos intangibles, además de su valoración en las diversas circunstancias en las que se pueden generar, es fácil establecer su aplicación contable y financiera. El proceso de reconocimiento contable del activo intangible está atado al registro de los gastos incurridos para su obtención. Es entonces que se pueden valorar o proyectar financieramente los beneficios esperados de los mismos a lo largo del tiempo. Este beneficio para la entidad puede estar instrumentado por un contrato de licencia, una concesión, o los derechos de propiedad intelectual de exclusividad de explotación durante un periodo de tiempo.

Evidentemente, los ingresos por la tradición de activos intangibles no son el beneficio económico al que se refiere el presente trabajo. La renta causada por el uso de un activo intangible es aquella que proviene del licenciamiento o la regalía en sí. Tomando el ejemplo de las marca, estas son signos distintivos que pretenden diferenciar productos en el mercado ¿Cuánto más vale una gaseosa negra marca *Coca-Cola* que una gaseosa negra marca *Big Cola*? Sin desmerecer al producto, el valor agregado en este caso está dado por el activo intangible denominado marca ¿Cuánto más puede llegar a vender *Coca-Cola*

que *Big Cola* si tuvieran las mismas condiciones de mercado y cuyo único elemento diferenciador es la marca?

Las denominaciones de origen pretenden identificar a productos provenientes de una región y que por provenir de esa región, los productos tienen valor agregado. Los sombreros de Montecristi son un ejemplo muy claro ¿Cuánto más vale un sombrero de paja toquilla proveniente de Montecristi, que otro tejido en paja toquilla pero en Cuenca?

El uso de la marca (activo intangible) representa mayor beneficio económico a la entidad autorizada para el su uso. Esa renta proveniente del uso del activo intangible es la que se debe tomar para el registro contable y con este calcular la renta para efectos tributarios.

Con el desarrollo importante que los intangibles tienen cada día, es deber del derecho establecer una definición de activos intangibles para que los ingresos gravados provenientes de estos puedan ser tributados adecuadamente. Naturalmente también es deber del derecho establecer un régimen de exenciones y deducciones que fomenten el desarrollo del conocimiento. Este régimen debe tener por fin ulterior, representar beneficios tanto para los Estados beneficiarios del tributo como para los sujetos pasivos titulares de los activos intangibles.

3 CAPÍTULO III. LEGISLACIÓN COMPARADA Y DOCTRINA ACERCA DE LA DEFINICIÓN TRIBUTARIA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES Y SU DETERMINACIÓN

Como se desprende de las recomendaciones del ILADT, no hay legislaciones o tratados internacionales que aborden el tema de los activos intangibles para su incorporación en el régimen tributario de cada país. Lo mismo se puede observar en las legislaciones regionales y los tratados internacionales; cuando se aborda el tema de intangibles es comúnmente para referirse a las disputas provenientes de marcas más no al efecto tributario causado por el uso de las mismas.

Es evidente que ni las interpretaciones prejudiciales, ni jurisprudencia y menos la legislación de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) ha tenido la necesidad de abordar el tema de activos intangibles. Existe sin embargo la Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal que aborda el tema del impuesto a la renta en países comunitarios y da un punto de partida para el tema de los intangibles en las legislaciones comparadas.

3.1 Legislación Regional (CAN) y el tratamiento de activos intangibles de la Decisión 578

La Decisión 578, *Régimen Para Evitar la Doble Tributación Andina* se aplica para personas naturales o jurídicas “respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” que estos causen en un periodo fiscal, y tiene por “objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario” (Decisión 578, Art. 1). Este cuerpo normativo si bien en ningún momento establece una definición de activo intangible, establece en su Art. 2 literal i) que:

“El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales ...”

Regalía por definición está vinculada con los beneficios económicos que perciben los titulares de un derecho de propiedad intelectual. Para efectos tributarios regalía sólo podría devenir, con base en lo expuesto anteriormente, del uso de un activo intangible, ya que del fondo de comercio no pueden devenir regalías, caso contrario se trataría de un activo intangible no clasificado. Al estipularse en la Decisión 578 que las regalías son el beneficio económico proveniente del uso de “bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros” (Decisión 578, Art. 2) indudablemente se está haciendo referencia a activos intangibles, y se limita a derechos de propiedad intelectual el alcance de aplicación, por no establecer una definición con base en la NIC 38 de activos intangibles.

Esta falencia no solo que deja ambigua la posibilidad de gravar ingresos provenientes de activos intangibles, sino que tal vez se podría pretender gravar al fondo de comercio, que como hemos establecido, no forma parte de los activos intangibles. Incluso adelante en el Art. 5 (Decisión 578) se hace referencia a:

“Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales. Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.”

Con base en la definición de la NIC, estos derechos podrían ser considerados activos intangibles, sin que la legislación andina haya establecido a los

beneficios provenientes de estos, como regalías de activos intangibles. Es entonces notoria la falta que hace el incorporar a las legislaciones tributarias una definición que caracterice a los activos intangibles y permita a sus titulares diferenciar a los activos intangibles, del fondo de comercio por un lado, y por otro incorporar a sus activos intangibles a derechos que no suponían como parte de ellos dificultando su registro en los libros contables, posteriormente obviando de ingresos gravados a estos beneficios económicos.

Otro de los grandes problemas que presentan las rentas de activos intangibles es determinar si la renta es gravable en el territorio de uso del activo intangibles, o si la renta se grava en el país de domicilio fiscal de su titular. La Decisión 578 no profundiza sobre los escenarios que se pueden presentar mediante el uso de activos intangibles ya que establece que “Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.” (Decisión 578, Art. 9)

Es pertinente señalar en este momento que la Decisión 578 de la CAN, prevé el criterio fuente para la renta. Respecto de donde se debe gravar la renta de una actividad, tanto el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE, como la *Convención Modelo de las Naciones Unidas* del 2013 tienen un criterio respecto de dónde debe gravarse la renta de una actividad económica.

Para la OCDE, que beneficia a los países inversores, los beneficios fiscales deben ser no para el país anfitrión de la inversión sino para el país que invierte, deduciendo que si el inversor está asumiendo un riesgo al invertir en países en vías de desarrollo, el beneficio fiscal debe recaer sobre él, adoptando así el criterio de domicilio. En contraposición la ONU establece que las rentas deben gravarse en los países en vías de desarrollo; por regla general establece el criterio de fuente.

En cuanto a otros países de la región, que no son miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se analiza el caso de Uruguay con el fin de buscar un patrón en el acercamiento fiscal a los activos intangibles.

3.2 Legislación tributaria uruguaya y su tratamiento de activos intangibles

Legislación uruguaya no prevé para efectos de impuesto a la renta como ingresos de fuente uruguaya a las regalías o beneficios económicos en un articulado particular sino encasillado en su Art. 3 donde trata las *rentas comprendidas* y establece en el numeral 2) “Para los contribuyentes del numeral 2 del artículo 1º (sociedades y personas jurídicas domiciliadas en Uruguay), la totalidad de las rentas empresariales.” (IRAE Art. 3), y establece que únicamente existen ingresos no gravados para sociedades que “no configurarán establecimiento permanente las entidades (...) obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aun cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República (IRAE Art. 1). No se menciona en los ingresos devengados por activos intangibles aunque estos puedan estar comprendidos entre *la totalidad de las rentas empresariales*, lo cual no trata puntualmente la problemática de activos intangibles pero los abarca de forma tan amplia que están dentro del espectro impositivo.

En contraposición a abarcar todos los ingresos empresariales se establece un régimen de amortización de gastos generados por marcas

“Los activos intangibles (como marcas y patentes) se amortizan linealmente en un período de cinco años, siempre que representen una inversión real y que se identifique al enajenante. Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada podrán, a opción del contribuyente, deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto o amortizarse a cuota fija en el período de vigencia. La amortización del valor llave no es admitida.” (Uruguay XXI, p. 13)

Si bien la solución uruguaya al problema de la tributación de los activos intangibles está abarcada dentro de la tributación de todos los ingresos empresariales en un periodo fiscal, no trata puntualmente el desarrollo y la evolución de los activos intangibles en la actualidad ya que, si bien existe un

régimen para amortizar los gastos devengados de activos intangibles, no son figuras que fomenten el desarrollo de activos intangibles para el mejoramiento de la economía sino por necesidad de cada sujeto titular de los mismos.

3.3 Legislación tributaria mexicana y su tratamiento de activos intangibles

De acuerdo con la política fiscal en México, el objeto del impuesto a la renta es “todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.” (ISR, Art. 1) Claramente es una legislación que grava a la *renta global*. Los sujetos pasivos del impuesto son “I. Los residentes en México”, los “II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.”, y finalmente “III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional (México), cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.” (ISR, Art. 1).

Respecto de los ingresos el Art. 16 establece que “Las personas morales (personas jurídicas) residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.” (ISR, Art. 16) sobre lo cual el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP, señala que “esta disposición es precisa al señalar la obligación que tienen las personas morales de acumular la totalidad de los ingresos. Sin embargo, presenta el problema que no define el concepto “ingreso”, a pesar de ser un elemento esencial del gravamen. (...) se ha venido definiendo como tal, a la modificación positiva que se opera en el patrimonio del contribuyente.” y añade “(...) cabe destacar que dicha disposición tampoco aclara lo que debe entenderse por el término “o de cualquier otro tipo”, (...) sino que dicho término se refiere a los demás ingresos que modifican positivamente el patrimonio de

los contribuyentes, (...), sin que deba existir una disposición que expresamente contenga la lista exhaustiva de todos los conceptos que han de considerarse como ingreso gravable.” (IMCP, 2015. p.62).

Respecto de regalías por ingresos de activos intangibles determina que “(...) tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima (...)” (ISR, Art. 167). Se grava a los ingresos percibidos por un pequeño grupo de activos intangibles, y se encasilla a los ingresos por publicidad como regalías también. Una vez más no se establece una definición o método para determinar qué activos son activos intangibles y cuales son fondo de comercio relacionados al gasto.

El régimen de deducciones relacionado a las inversiones, señala:

“(...) se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

(...) Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.” (ISR, Art. 32)

Si bien los activos intangibles pueden reducir costos para las entidades, su objeto no es el determinado por el Art. 32 de la ISR. Las aplicaciones que estos pueden tener dependen únicamente del ingenio de sus titulares, lo mismo sucede en su desarrollo. Si bien los gastos relacionados con el desarrollo de activos intangibles deberían ser deducibles para incentivar el crecimiento del

conocimiento, los beneficios que estos pueden generar deberán ser cuantificados tanto por el ahorro como por los ingresos representados.

La legislación mexicana trata a los ingresos generados por activos intangibles y el gasto efectuado para su desarrollo sin embargo el tratamiento que se da en ambos casos no lleva a precisar qué es un activo intangible ni tampoco establece un régimen de deducciones y exenciones que fomente el desarrollo de los mismos.

3.4 Legislación tributaria irlandesa y su tratamiento de activos intangibles

La legislación tributaria irlandesa está considerada como una de las más favorables a las sociedades. Con una tasa de Impuesto a la renta de sociedades del 12.50% (IDA, 2015. pp.4), presenta no sólo un régimen impositivo bajo, sino que presenta para las sociedades tres años de exenciones para empresas nuevas y un régimen de deducciones muy favorable (IDA, 2015). Adicionalmente el gobierno irlandés ha confirmado que *“el gobierno ha mantenido exitosamente la tasa de 12.5% en relación con años anteriores. La tasa establecida del 12.5% no ha sido y no será debatida. La tasa de 12.5% es una política firme. No cambiará.”* (IDA, 2015. pp.5) Esto, al parecer de muchas empresas, denota una seguridad jurídica favorable para cualquier emprendimiento.

En relación con la tributación de activos intangibles la legislación establece un régimen de deducciones mediante la amortización de inversiones relacionadas con adquisiciones, desarrollo y mantenimiento de activos intangibles determinados Este régimen de deducciones se aplica a los siguientes activos intangibles:

“Patentes y diseños registrados; marcas comerciales, marcas, nombres comerciales, nombres de dominio y marcas de servicios; derecho de autor o derechos conexos; Know-how, en general, en

relación con fabricación o elaboración, (secreto industrial) información secreta relativa a la industria, comercio o desarrollo científico ya sea protegida o no; fondo de comercio en la medida en que sea directamente atribuible a un activo intangible específico; software de ordenador o un derecho a tratar o utilizar dicho software; solicitudes de concesión o registro de patentes, marcas, derechos de autor, etc.; otros derechos.”(Arthur Cox, 2015. p.2)

Es necesario hacer énfasis que en cuanto a los ingresos de fuente generados por el uso de activos intangibles, la legislación irlandesa únicamente grava a las regalías generadas por patentes; sin embargo, una entidad puede hacer pagos por regalías sin retención de impuesto si es que el receptor es: “no residente irlandés, y; residente fiscal en cualquier de cualquier territorio relevante (otro país miembro de la Unión Europea o país con el cual existe convenio para evitar la doble tributación)” (Arthur Cox, 2015. p. 3) adicionalmente, Irlanda invita a titulares de derechos de propiedad intelectual a transferir estos derechos a entidades irlandesas, libre de impuestos.

Es claro entonces que si bien la legislación irlandesa tampoco hace una descripción de qué es un activo intangible, su régimen de deducciones y exenciones además de la protección que este régimen pretende para el desarrollo y mantenimiento de activos intangibles, invita a generadores de activos intangibles a exportar sus activos desde Irlanda.

3.5 España y caso de estudio respecto de renta generada por la explotación de activos intangibles

España es probablemente uno de los países donde la falta de tratamiento de activos intangibles en las legislaciones tributarias y la carencia de la incorporación de una definición omnicomprendensiva de activos intangibles está causando la mayor cantidad de conflicto en la actualidad. Habiendo volcado la legislación tributaria hacia la captación de renta que proviene del trabajo de *futbolistas de elite*, se han efectuado cambios agresivos para redefinir la

residencia fiscal, la permanencia de un contribuyente en paraísos fiscales y finalmente estableciendo un régimen especial de imputación de rentas (Morón, 2015, p.1) mediante el cual

“(...)el deportista que cedía la explotación de su imagen a una sociedad, habría de tributar por las cantidades que su club satisface a dicha sociedad por adquirir ese derecho de explotación económica que a ella le corresponde (...)” (Morón, 2015, p.1).

Partiendo de los ingresos de fuente española estipulados en el ordenamiento tributario correspondiente, son ingresos de fuente española Art. 17 numeral 1,

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular: a) Los sueldos y salarios.(...)” (LIRPF, Art. 17)

Naturalmente en el caso de *futbolistas de elite*, se refiere a los ingresos provenientes de los contratos de trabajo con sus respectivos clubes, y al igual que el Ecuador estos ingresos se también se refieren a viáticos, arrendamientos, manutención y servicios(LIRPF, Art. 17, núm. 1, lit c), en general cualquier pago en dinero o especie dentro de un periodo fiscal. Sobre estos ingresos no existen discusiones doctrinarias mayores sin respecto del método de registro contable para la determinación de la base imponible. La discusión surge de los ingresos provenientes de explotación de activos intangibles inherentes a los *futbolistas de élite*. El caso más evidente es el caso de Lionel Messi quien

“está imputado por un presunto delito fiscal, por haber defraudado, según la querrela de la fiscalía, más de cuatro millones de euros correspondientes al IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009. La defraudación se habría producido por no haber declarado en el IRPF de esos ejercicios las cantidades pagadas por determinadas empresas por la explotación de la imagen de Messi” (Morón, 2015, p. 17)

El *futbolista élite* Lionel Messi cedió los derechos de explotación de su imagen a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal. Cedió los derechos de explotación de la imagen por un periodo de 10 años a cambio de treinta y ocho mil euros. La sociedad cesionaria a su vez apodera con una tercera sociedad fiduciaria domiciliada en Gran Bretaña para que sea ella quien a cambio de una comisión del 10% pacte con los interesados en explotar la imagen del jugador. (Morón, 2015, p.19)

Bajo esta estructura España se vio excluida de recibir ingresos por rentas ya que para la legislación española se determinaría como ingreso dentro de territorio español susceptible de impuesto a la renta “cuando los [la regalía] satisfaga una persona o entidad residente en territorio español o un establecimiento permanente situado en el mismo o, finalmente, cuando se utilicen en territorio español.” (Morón, 2015, p. 19). Adicionalmente un convenio para evitar la doble imposición entre España y el Reino Unido “establece que los cánones únicamente se gravarán en el Estado de la residencia y no en el de la Fuente” (Morón, 2015, p.19).

Ni Gran Bretaña ni España son partícipes del impuesto a la renta generados por los derechos de explotación de imagen cuyo titular como bien recordamos es una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, libre de impuesto a la renta. Es decir que los únicos ingresos que gravaron impuesto a la renta en este caso fueron en Gran Bretaña la comisión del 10% ya que la estructura utilizada para la cesión de derecho de explotación de imagen fue diseñada de tal forma que no gravó impuestos.

Si bien en el análisis del caso citado se podría llegar incluso a determinar fraude fiscal, para efectos del presente trabajo es necesario mencionar que, con una definición que grave los ingresos provenientes de la explotación activos intangibles, habría resultado más fácil para la administración tributaria esclarecer la renta generada por la explotación de la imagen.

Respecto de activos intangibles en la legislación tributaria española enuncia que:

“Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:
(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.”
(LIRPF, Art. 13)

Si bien podemos observar una vez más un listado de activos intangibles, es interesante el último inciso donde “tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual” tratando de abarcar a más activos intangibles que los que se logran enumerar, la normativa tributaria se refiere a la Ley de Propiedad Intelectual española ampliando significativamente la cobertura de la ley ante los beneficios de la explotación de activos intangibles. Pero al referirnos a la Ley de Propiedad Intelectual de España, cuando se refiere a imagen, se refiere a obras audiovisuales, más nunca hace referencia a la imagen personal.

El derecho a la imagen personal puede ser captada en “dibujo, pintura, escultura, fotografía y video” (Flores, 2014, p.371) para posteriormente ser “reproducida, publicada y divulgada por diversos medios, desde volantes impresos (...) hasta filmaciones y fotografías transmitidas” (Flores, 2012, p.371) por medios de comunicación. Es la explotación de esta imagen a través de cualquier medio que genera renta para su titular. Por las particularidades que tiene la imagen, es evidente que no está comprendida en ninguna de las definiciones comprendidas en las legislaciones tributarias analizadas. Esto se da no solo porque estos listados carecen de extensión en cuanto los activos intangibles individuales, sino también porque la imagen no es un derecho determinado en la propiedad industrial.

Nos encontramos entonces frente a un ejemplo de activo intangibles que si bien está generando ingresos representativos para sus titulares, por existir una definición clara y omnicomprensiva de activos intangibles se abusa de estructuras legales para erosionar las bases y trasladar los beneficios a jurisdicciones de menor imposición.

Es evidente entonces la necesidad que tiene los órganos legislativos de determinar para las legislaciones tributarias una definición omnicomprensiva que permita a las Administraciones Tributarias determinar con facilidad cuales ingresos provienen de activos intangibles de los administrados y en base a la

identificación de un activo intangibles descomponer los ingresos gravados y los gastos que se puede deducir imputable a los ingresos.

3.6 Tratados Internacionales y su tratamiento de activos intangibles

Entre los instrumentos internacionales que el Estado Ecuatoriano ratifica para beneficio de los ciudadanos, están los tratados internacionales para evitar la doble imposición entre los estados. Estos convenios regularmente persiguen encontrar campos semánticos y problemática común para resolver el lugar de tributación para un residente de cada estado y resolver las disputas sobre qué estado tiene derecho a grabar un determinado ingreso; o en perspectiva del sujeto activo, poder determinar en qué estado dispone el pago de sus tributos.

Encontramos sin embargo, que tampoco en estos instrumentos se aborda la materia de activos intangibles. El *Convenio para evitar la doble Tributación entre Ecuador y Canadá* establece a las rentas relacionadas con *rendimientos de bienes inmuebles, transporte marítimo y aéreo, dividendos*; y respecto de los intangibles o a sus semejantes se habla de *cánones*:

“(...) 3. El término "cánones" en el sentido de este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión del uso, de derechos de autor, patentes, marcas registradas, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimientos secretos, o cualquier otra propiedad intangible, o por el uso o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye los pagos de cualquier naturaleza relacionados con películas cinematográficas y obras grabadas en películas, cintas y otros medios de reproducción destinadas a la televisión (...)" (AEDTC, Art. 12)

Como observamos es un tratamiento similar al que se pudo observar de la Decisión 587 de la CAN. Se establecen que los beneficios, regalías o cánones provenientes de un listado de bienes intangibles y, con el fin de abarcar todos

los beneficios provenientes de estos bienes, se termina el listado con “o cualquier otra propiedad intangible”, y propiedad intangible no necesariamente es un activo intangible como observamos. Con el agravante de no definir tampoco qué es una propiedad intangible, a diferencia de la definición albergada de activos intangibles en las NIC.

La falta de definición de lo que es una propiedad intangible deja vacíos en las legislaciones y acuerdos bilaterales o multilaterales que no beneficia ni a los Estados ni a los contribuyentes. Esta falencia se replica en tratados similares con otros países.

Entre Ecuador y Brasil existe también un convenio para evitar la doble tributación, en cuyo Art. 12 establecen que las regalías para este tratado son:

“3. El término "regalías" empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.” (AEDTB, Art. 12)

En la apreciación acerca de los beneficios percibidos por activos intangibles comprendida en el acuerdo analizado, se puede observar que no se desarrolla una definición que establezca o ayude a establecer qué es un activo intangible. No existe una comprensión general de activo intangible entre las legislaciones tributarias. Al contrario se desarrolla un listado cerrado de qué activos intangibles generan beneficios determinados regalías. Una vez más excluye de la cobertura de ingresos gravados a un universo de activos intangibles del que las entidades actualmente están percibiendo beneficios por no estar de la óptica tributaria.

En el Convenio para Evitar la Doble Tributación con España se aprecia un caso similar en su Art. 12, cuando trata sobre la renta percibida de cánones o regalías:

“5.- El término "cánones" empleado en este artículo, comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales, o científicas; este término comprende también las cantidades de cualquier clase relativas a películas cinematográficas y obras registradas en películas y cintas destinadas a la televisión.”

De la comparación realizada podemos establecer que en los tratados internacionales para evitar la doble imposición se evidencia la voluntad de los estados de tratar el tema de la renta causada por activos intangibles. El tratamiento común es presentar un listado de bienes intangibles generadores de ingresos –regalías-. Estos listados rígidos permiten tener una idea general, pero jamás a identificar puntualmente un activo intangible que no está comprendido en ese listado en relación a las características que establece la NIC 38, donde omnicomprendivamente se logra identificar a los activos intangibles que efectivamente causan renta para sus titulares, si que estos necesariamente estén comprendidos en un listado.

Finalmente encontramos el Convenio para evitar doble Tributación de Regalías, Derechos De Autor. Este acuerdo si bien trata específicamente sobre beneficios percibidos sobre un tipo muy particular de activo intangible, con el desarrollo actual se vuelve insuficiente. Como se ha podido observar los acuerdos citados anteriormente recogen en sus listados a los derechos de autor que “existente sobre una obra literaria, artística o científica” (CEDTRDA, Art. 1), esto en vista que derechos de autor sin iguales sin diferenciar si son

sobre obras, artísticas, literarias o científicas como diferencia el acuerdo Convenio para evitar doble Tributación de Regalías, Derechos De Autor.

De la comparación realizada se puede observar que existe efectivamente un interés de los estados por identificar a la renta causada por activos intangibles. La ratificación de los acuerdos citados es anterior al desarrollo de las NIC, es por esto que es imposible que hayan sido realizadas con los criterios en ellas recogidos. El desarrollo que han tenido los intangibles y el impacto que causan en las economías generan la necesidad de homologar criterios e incorporar a las NIC dentro de las legislaciones tributarias, los tratados internacionales y los acuerdos internacionales para evitar la doble tributación. Esto no sólo para el tema de activos intangibles, sino para cualquier tema tributario.

3.7 Los Activos Intangibles según el criterio del Servicio de Rentas Internas

De la búsqueda realizada en el Tribunal Distrital Fiscal No.1 de los Contencioso Tributario del cantón Quito se desprende el juicio No. 17510-2014-0039 que lleva AYMESA S.A en contra del Acta de Determinación No. 1720140100312 por concepto del impuesto a la renta del año 2010. En el caso citado el contribuyente erosiona la base imponible pagando regalías a una empresa en el exterior. En el análisis contenido en la determinación tributaria, en sí o la glosa no concierne a los activos intangibles. El SRI alega que el pago de regalía se realizaba a un tercero que no era titular de la marca licenciada; siendo este un tema de contratos de colaboración empresarial y no exactamente relacionado con la renta causada con el uso del activo intangible. Se constituye una deducción de gastos no deducibles relacionados con activo intangible, si pero el objeto de la glosa no recae sobre el activo intangible sino sobre un contrato de licencia.

Adicionalmente en la entrevista realizada a la Abg. Katia C. Yépez Padilla, se expone que el SRI no puede glosar a los activos intangibles, sino cuando estos han sido activados en la contabilidad de las entidades. Esta activación se da

por los informes de auditores externo, las NIC o las NEC. En base al principio de legalidad, no se pueden glosar ingresos que no han sido determinados por la ley. Reaparece entonces la falta de definición o criterio de determinación de qué es un activo intangible. No se lo puede tratar adecuadamente desde la óptica de la Administración Tributaria dejando abierta la posibilidad de que un contribuyente no active contablemente los activos intangibles y pasen estos desapercibidos o mediante otro registro contable inadecuado.

4 CAPÍTULO IV: ACTIVOS INTANGIBLES EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA Y LAS REFORMAS NECESARIAS

Se ha podido observar que ninguna legislación tributaria aborda adecuadamente el tratamiento de la renta causada por el uso de activos intangibles. No se define o parametriza a un activo intangible por lo que no se diferencian los mismos del fondo de comercio, no se pueden abordar por las administraciones tributarias activos intangibles que no han sido activados en la contabilidad y se generan casos de erosión de base imponible, afectando la recaudación tributaria, consecuentemente los ingresos del Estado destinados a bienes sociales.

En las legislaciones tributarias cuando establecen los ingresos gravados y abordan las regalías o beneficios económicos percibidos por el uso de activos intangibles, se enlista rígidamente a las marcas, patentes y derechos de autor. Como hemos podido observar si bien estos son activos intangibles, son una especie de activos intangibles, no el género activo intangible por lo que se deja sin gravar ingresos generados por activos intangibles excluidos en las legislaciones. Ulteriormente ni los ingresos generados por activos intangibles con formar la base imponible del impuesto a la renta de las entidades, ni los gastos generados imputables a los ingresos pueden ser deducidos para beneficiar a los titulares de los activos intangibles.

La falta de una definición omnicompreensiva de activos intangibles incorporados en la legislación tributaria causa grandes perjuicios a los estados a través de los ingresos que dejan de percibir las administraciones tributarias por erosión de base y afecta a los titulares de activos intangibles, entidades generadoras de activos intangibles o que invierten en la notoriedad de los activos intangibles al no poder establecer los gastos que se hacen para fortalecerlos como gastos deducibles.

4.1 Legislación tributaria ecuatoriana y su acercamiento a los activos intangibles

En la Constitución del Ecuador si bien no se habla de activos intangibles “se reconoce la propiedad intelectual de acuerdo con las condiciones que señale la ley...” siendo la propiedad intelectual un elemento constitutivo de los activos intangibles. Si bien en la legislación ecuatoriana únicamente se aborda a los activos intangibles en el Art. 8, núm. 4 de la LORTI, el tratamiento que se hace se enuncian expresamente cuales derechos de propiedad intelectual que generan beneficios considerados ingresos de fuente ecuatoriana, esto, como se ha podido observar imposibilita a la Administración Tributaria a gravar renta obtenida por otros activos intangibles protegidos por la Ley de Propiedad Intelectual o no.

4.2 Principios tributarios y su aplicabilidad a la incorporación de los activos intangibles en la legislación

Con base en los principios tributarios contemplados en la Constitución Art. 300, el régimen tributario se rige por los principios de:

1. Generalidad: la que se refiere a la situación de igualdad ante la ley en la que se encuentran enuncia Blacio (2011, p.1), “comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador” . Ahora establecer una definición adecuada para los activos intangibles libraría de dudas acerca de la tributación de beneficios obtenidos por activos que en la situación actual de la ley, no es claro si están comprendidos en el Art. 8 num4 de la LORTI.
2. Progresividad: Es el principio en virtud del cual la prestación tributaria va en concordancia de la situación de cada persona (Enciclopedia Jurídica, 2014). El esclarecimiento de qué es un activo intangible fortalece la progresividad puesto que evita la erosión de la base

imponible a través de figuras legales malversadas como el caso Messi citado anteriormente. En adición, un régimen de exenciones y deducciones que sea llamativo para quienes quieren desarrollar nuevas tecnologías podría ser progresivo para las PYMES en relación con las grandes empresas.

3. Eficiencia: el principio de eficiencia se analiza desde dos ópticas:

“a) En cuanto al diseño de los impuestos por parte del legislador, en virtud del cual un impuesto es considerado eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas (valoración del nivel de impacto económico o presión tributaria que genera el tributo en los contribuyentes) y a la vez permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible (valoración de los resultados económicos de la recaudación);” (Pacheco, 20120, p. 108)

Indudablemente incorporar a la legislación ecuatoriana una definición de activos intangibles volvería más eficiente a la norma jurídica, evitando interpretaciones erróneas o excluyendo del alcance de la norma activos intangibles que por no estar enunciados en un listado interminable no son considerados generadores de renta; pero la evidencia de la eficiencia sería más notoria desde el punto de vista de la administración tributaria

“b) En cuanto al recaudo mismo del tributo por parte de la administración tributaria, en donde un tributo es eficiente, cuanto más recursos logra recaudar la administración al amparo de la aplicación de las normas tributarias vigentes.” (Pacheco, 2010, p. 108)

Las discusiones interminables generadas por las determinaciones tributarias se verían simplificadas por referirse netamente al contenido del artículo que defina a los activos intangibles, sin tintes grises, o es un activo intangible o no lo es. Abaratando costos en tiempo desperdiciado tanto por parte de la administración tributaria como por parte del administrado.

4. Simplicidad administrativa: "...desde el aspecto administrativo, es necesario que el sistema (refiriéndose obviamente al tributario) sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc..." (Pacheco, 2010, p.113). La incorporación de la determinación legal de los activos intangibles para la normativa tributaria no tendría mayor efecto en el principio de simplicidad en cuanto al pago, pero como se mencionó anteriormente simplificaría el proceso administrativo aclarando el alcance del Art. 8 num. 4 de la LORTI. El administrado en base al registro contable adecuado estaría frente al esclarecimiento de cualquier duda respecto del tratamiento de activos intangibles.

5. Irretroactividad: este principio está recogido en el Código Civil Art. 5. "La ley no obliga sino en virtud de su promulgación por el Presidente de la República.

La promulgación de las leyes y decretos deberá hacerse en el Registro Oficial, y la fecha de promulgación será, para los efectos legales de ella, la fecha de dicho registro." (CC, Art. 5)

La incorporación de la definición para determinar la renta causada por activos intangibles, debería ser aplicada para los casos que ocurran desde la promulgación de la reforma en el registro oficial, habitualmente también en temas tributarios, corren a partir del siguiente periodo fiscal.

La incorporación de los criterios recogidos en las NIC para establecer una definición omnicompreensiva de activos intangibles no requeriría implementación en el tiempo en vista que actualmente las sociedades ya cumplen con los registros contables en base a las NIC como fue establecido con anterioridad.

6. Equidad: Este principio, dice Pacheco, supone que a cada individuo el Estado le deberá imponer cargas tributarias de conformidad con su capacidad tributaria, consecuentemente al incorporar un entendimiento exacto e inequívoco de los activos intangibles al impuesto a la renta, este principio se vería fortalecido por una aplicación de la norma aún más precisas.
7. Transparencia: el principio de transparencia para Villegas (2001, p. 556) únicamente se cumple cuando la ley fiscal determina con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración, es decir, si la legislación tributaria incorporase una definición omnicomprensiva de un activo intangible, cuáles son los ingresos exentos referentes a ellos y cuáles son los gastos deducibles relacionados, el principio de transparencia se vería fortalecido.

Es evidente que la incorporación de una definición clara de activos intangibles relacionada con el Art. 8, numeral 4 de la LORTI, fortalecería los principios tributarios recogidos en la Constitución del Ecuador, generando mayores ingresos para el Estado, abaratando costos en las determinaciones y brindando seguridad jurídica a las partes, principalmente los contribuyentes. Finalmente fortalecerá la política tributaria y la aplicación de los principios tributarios de conformidad con la Constitución.

4.3 Criterios de derecho tributario internacional recogidos en la legislación Ecuatoriana

El Derecho Tributario internacional pretende evitar la doble tributación en consecuencia de la internacionalización del comercio. El rápido avance de la tecnología, el creciente intercambio de bienes que trasciende las fronteras y la

globalización han generado que los estados busquen criterios comunes para normar las rentas generadas por intercambios transnacionales. El alcance de la legislación tributaria permite que la administración tributaria trate únicamente los activos intangibles determinados en el Art. 8 núm. 4 de LORTI, o aquellos que han sido activados en la contabilidad, consecuentemente la jurisprudencia y las determinaciones tributarias no resuelven sobre qué es un activo intangible más bien resuelven únicamente acerca de aspectos de activos intangibles relacionados con la titularidad, que si bien es un elemento de ellos, no tiene consecuencia con la renta que estos generan según su definición, excluyendo una enorme injerencia de la ley en la renta de las entidades.

4.4 Propuesta de reforma para incorporar definición omnicomprensiva de activos intangibles en la legislación

La legislación ecuatoriana si bien pretende gravar a los ingresos generados por el uso de activos intangibles, el tratamiento que se ha dado a estos no ha logrado que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno esté en concordancia con las NIC, con las definiciones que el ILADT, u otros organismos han recomendado para los activos intangibles. Es necesario entonces incluir en la legislación una definición amplia y suficiente para determinar, sin necesidad de un listado rígido ineficiente. Mediante esta definición se podrá determinar cuáles de los bienes intangibles de una entidad son para efectos contables tributarios activos intangibles y cuáles son parte del fondo de comercio.

Como se ha analizado las NIC contienen una definición que llegaría a ser inconfundible para cualquier entidad. En consecuencia llegar a determinar si un bien inmaterial es, o no es un activo intangible requiere de analizar si el bien inmaterial cumple las características establecidas en las NIC. Es por esta razón que la Art. 8 num 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno debería referirse a las NIC para establecer qué es un activo intangible, y consecuentemente determinar que los beneficios generados son efectivamente generados por el uso de un activo intangible.

En consecuencia el artículo en lugar de decir:

“Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos (...)

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;...” (LORTI, Art.8)

Debería expresar::

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de activos intangibles. Son activos intangibles los bienes incorporeales:

- 1) Controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados;*
- 2) De los que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;*
- 3) Identificables y diferenciables del resto de activos inmateriales; y*
- 4) Beneficios fluyen hacia la entidad titular*

Esta modificación simplificaría el trabajo contable de las empresas ya que si bien las NEC hacen referencia a los activos intangibles, en ninguna parte establecen métodos de determinación o definición de los mismos. La legislación tributaria como se ha establecido se refiere a regalías provenientes de (...) una lista de activos intangibles que no abarca el universo de activos intangibles. Es necesario entonces referirse a las NIC, que sin ser obligatorias para las sociedades, son necesarias para desarrollar los informes financieros con base en las NIIFs.

Utilizando estos cuatro criterios de determinación omnicompreensiva de qué es un activo intangible, cualquier entidad puede registrar en su contabilidad para efectos de las NIIF en los balances generales. También pueden establecer políticas contables que les permita diferenciar los ingresos provenientes de la venta o el licenciamiento de un producto de los ingresos provenientes del activo

intangibles que identifican al producto o del cual nace el producto. Esta modificación, aunque insignificante, favorecería tanto a las administraciones tributarias como a las entidades privadas. Agilitando los procesos de administración tributaria respecto de la renta e incentivaría a los privados para la generación de activos intangibles y sobre todo a establecer con mayor certeza los beneficios que estos generan para sus titulares.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es evidente que los cambios que la tecnología impone en las legislaciones avanza a un ritmo más rápido que estas. Consecuentemente las entidades tributarias deben buscar afianzarse con entidades que estén constantemente tratando los aspectos que les permiten a las Administraciones Tributarias perseguir una recaudación más justa y a los contribuyentes una recaudación más transparente, sea cual sea el domicilio de estas.

Tanto los órganos legislativos como las administraciones tributarias deberán buscar actualizar las normas tributarias de manera más eficiente. El derecho anglosajón se actualiza con la práctica, ya que son los precedentes los que van actualizando las normas; el derecho civil-romano necesita que el ordenamiento jurídico se actualice mediante un órgano legislativo o mediante fallos de triple reiteración en el caso del Ecuador, y es imposible que haya fallos de triple reiteración acerca de un tema que la legislación no trata, para empezar. Es necesario entonces que el marco jurídico tributario que aborda el tema sea redactado de tal forma que al referirse a las normas contables que se están actualizando permanentemente, no deje de determinar o de tratar temas que en la práctica empresarial están teniendo tal trascendencia como los activos intangibles.

Incorporar una definición de activos intangibles a la legislación tributaria generaría mayor conocimiento acerca de los mismos, incentivando a la “sociedad de intangibles” (ILAD, 2012) donde las entidades privadas se beneficien de las deducciones por gastos relacionados a la generación, implementación y mantenimiento de activos intangibles. Inclusive “activar” los activos intangibles en la contabilidad les permitiría medir adecuadamente el beneficios que estos les generan y volverse más eficientes por el uso adecuado de los mismos.

Mientras mayor claridad tenga la Ley, más clara es la obligación de cumplirla. En tal sentido al no establecer mediante una definición qué es un activo

intangibles, o que puede llegar a ser un activo intangible, quienes están obligados a declarar el IR no están obligados a establecer dentro de su contabilidad los beneficios causados por los activos intangibles. Consecuentemente la Administración Tributaria no puede determinar a los activos intangibles sino cuando estos han sido “activados” contablemente. Los beneficios de una legislación tributaria que claramente define los elementos que componen el IR no se pueden medir, pero es evidente que los procesos administrativos requerirían menores recursos ya que no habría que desgastarse estableciendo si un elemento está comprendido en el IR o no ya que la legislación lo habría establecido con anterioridad.

Evidentemente la legislación tributaria debería actualizarse a medida que evolucionan las prácticas empresariales. Referirse dentro del IR a las NIC tendría beneficios inmensurables ya que definir a los activos intangibles es nada más uno de los criterios que se debería incorporar a la legislación tributaria.

REFERENCIAS

- Accounting Tools. Recuperado el 03 de octubre de 2015 de <http://www.accountingtools.com/intangible-assets-accounting>
- Arthur Cox. (2015). Ireland as a Location for Your Intellectual Property Trading Company. Dublin, Ireland.
- Asociación Mexicana de Contadores Públicos. (2015). Ley de Impuesto Sobre la Renta, Texto y Comentarios. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México DF. México
- Blacio, R. (2011). Principios y Obligación Tributaria. Revista Judicial, recuperado el 08 de diciembre de 2015, de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2010/01/12/principios-y-obligacion-tributaria>
- Cabanellas, G. (2009). Diccionario Jurídico Elemental. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L.
- Cañibano, L. Gisbert, A. (2006). Los intangibles en las Normas Internacionales de Información Financiera pp. 5-19, en Noticias de la Unión Europea, nº 259-260, Madrid España.
- Cañibano, L. Gisbert, A. Los Intangibles en las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Cazorla, L. (1993). Lecciones del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Fiscales. Madrid, España: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid.
- Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, Última modificación 12 de septiembre de 2014
- Código Civil, Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005
- Código de Comercio, Registro Oficial Suplemento No. 28 de 20 de agosto de 1960
- Código Orgánico Monetario Y Financiero, Libro II Ley Mercado Valores, Registro Oficial Suplemento 332 de 12 de Septiembre del 2014
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.

- Convenio Para Evitar Doble Tributación a la Renta con Brasil, Registro Oficial 865 de 02 febrero de 1988.
- Convenio para Evitar Doble Tributación Regalías, Derechos de Autor, Registro Oficial 565 de 10 de noviembre de 1994.
- Convenio para Evitar La Doble Tributación Entre Ecuador y Canadá, Registro Oficial 484 de 31 de diciembre de 2001.
- Convenio para Evitar la Doble Tributación Entre Ecuador y España, Registro Oficial 253 de 13 de agosto de 1993.
- Chuquimarca, J. (2013). Variantes del Concepto de Rentas en los Países Miembros de la CAN. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar de Ecuador.
- Decisión del Acuerdo de Cartagena 578, Régimen Para Evitar La Doble Tributación Andina, Registro Oficial Suplemento 457 de 09 de noviembre de 2004
- Enciclopedia Financiera. Recuperado del 8 de noviembre de 2015 de <http://www.encyclopediainanciera.com/definicion-fondo-de-comercio.html>
- Enciclopedia Jurídica. (2014). Recuperado el 8 de diciembre de 2015, de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/inicio-encyclopedia-diccionario-juridico.html>
- Ferreiro, J. (1996). Curso de Derecho Tributario. En F. Clavijo, J. Quralt, F. Perez, J. Tejerizo. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Flores, E. (2014). Derecho a la Imagen y Responsabilidad Civil. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México DF. México
- Forbes.com LLC. (2014). The Worlds Most Valuable Brands. Estados Unidos de Norteamérica. Recuperado el 22 de octubre de 2012 de <http://www.forbes.com/powerful-brands/list/>
- García, César. (2014). VII Jornadas Bolivarianas de Derecho Tributario Cochabamba. Universidad de Santiago de Compostela. Santiago de Compostela, España.
- Gonçalves, P. (2011). Fiscalidad de los Activos Intangibles. Zaragoza, España.

- Recuperado el 07 de octubre de 2014
http://www.dpz.es/diputacion/areas/bienestarsocial/talleres_patentes/2011/sesion_14_241111_ponencia_fiscalidad_de_los_activos_intangibles.pdf.
- Herran, C. (2000). La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios. Bogotá, Colombia. Pontificia Universidad Javeriana.
- IDC Asesor Jurídico y Fiscal. (2012). Tributación de bienes intangibles. Recuperado el 07 de octubre de 2014
<http://www.idconline.com.mx/fiscal/2013/02/12/tributacion-de-bienes-intangibles>
- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, Decreto 150/007 de 26.04.007
- Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013
- Industrial Development Agency Ireland, IDA. (2015) Taxation in Ireland 2015, Dublin, Ireland.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2012). Tributación de Intangibles. Santiago de Compostela. España: Heleno Taveira Torres y La Comisión.
- International Accounting Standard Board. (2005) Normas Internacionales de Contabilidad [NICCS]. (2005). Londres
- Larrea, J. (2005). Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana. Tomo VI. Quito, Ecuador. Fundación Latinoamericana Andrés Bello.
- Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, Registro Oficial Suplemento 557 del 17 de abril del 2002.
- Ley de Compañías, Registro Oficial 312 de 05 de noviembre de 1999, última reforma 12 de septiembre de 2014.
- Ley de Impuesto a la Renta de Personas Fiscales, Publicado en el Boletín Oficial de Estado el 26 de noviembre de 2006
- Ley de Propiedad Intelectual, Registro Oficial Suplemento 426 de 28 de diciembre de 2006
- Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre

- de 1989.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre de 2014
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial RO-S 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial No 242 del 29 de diciembre de 2007.
- López, J. (2010). Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. Editorial Legis. Bogotá. Colombia
- Montaño, C. (2014). VII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Cochabamba 2014. Universidad de Santiago de Compostela, España.
- Morón, C. (2015). La Defraudación Tributaria De Los Futbolistas De Élite (Análisis De Algunos Casos Recientes). Universidad de Murcia. Murcia, España.
- Nevado, D. López, V. (2002) Capital Intelectual. Valoración y Medición. Modelos, Informes, Desarrollos y Aplicaciones. Financial Times / Prentice Hall. 225 pp. Madrid, España
- Normas Ecuatorianas de Contabilidad, Registro Oficial Suplemento 291 de 05 de octubre de 1999.
- OCDE. (2000). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Paris, Francia.
- OCDE. (2014). Plan De Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Paris, Francia.
- Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (2011). Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo. Nueva York
- Organización de las Naciones Unidas. (2013). Convención Modelo de las Naciones Unidas. Nueva York
- Pacheco, J. (2010). Principios Derecho Tributario Constitución de la República 2008. Universidad de Cuenca. Cuenca, Ecuador.
- Petit, R. (1985). Tratado Elemental de Derecho Romano. Buenos Aires, Argentina. Editorial Labatros , SRL.

- Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre de 2012.
- PricewaterhouseCoopers S.L. (2012). Gestión de los activos intangibles. Recuperado el 07 de octubre de 2014 de http://www.pwc.es/es_ES/es/legal-fiscal/assets/gestion-de-los-activos-intangibles.pdf.
- PricewaterhouseCoopers. Miguel, M. (2011). Concepto de Renta, Origen, Evolución y Nuevas Tendencias. Lima, Perú. Pricewaterhouse & Coopers.
- Raimondi, C. (2000). El Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma
- Real Academia Española. (2015). Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado el 27 de mayo de 2015 de <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=wVIK16RrUDXX2aFx5qjz>
- Reglamento para la aplicación del Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio de 2010, última reforma 28 de febrero de 2015.
- Resolución de la Superintendencia de Compañías 7, Registro Oficial 270 de 06 de septiembre de 1999, última reforma 31 de diciembre de 2008.
- Resolución de la Superintendencia de Compañías No. No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, Registro Oficial 348 de 4 de septiembre del 2006
- Resolución del SRI 105, Registro Oficial 666 de 21 de marzo de 2012.
- Romo, C., Vélez, M. (2011). Estudio de la Evolución del Anticipo del Impuesto a la Renta en el Ecuador y su Impacto en las Pequeñas y Medianas Empresas. Universidad Politécnica Salesiana
- Rosembuj, T. (2001). Intangibles y Precios de Transferencia. Barcelona, España. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ruiz de Palacios, M. (2010). Fondo de Comercio. *Expansión*. Recuperado el 09 de diciembre de 2015 de <http://www.expansion.com/diccionario-economico/fondo-de-comercio.html>
- Schindel, A. (2005). Los criterios de fuente y de la residencia. En P. Pistone y

- H. Taveiro (Coords.), Estudios de derecho tributario constitucional e internacional (pp. 797-829). Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L
- Servicios de Impuestos Internos. (2015). Diccionario Básico Tributario. Chile. Recuperado el 26 de abril de 2015 http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm
- Superintendencia de Sociedades. (2013). Activos Intangibles. Bogotá, Colombia.
- TransLegal's Law Dictionary. (2015). Paragon Software Group. TransLegal UK Ltd. Londres, Reino Unido.
- Troya, J. (2014). Manual de Derecho Tributario. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Uruguay XXI, PWC. (2014). Sistema Tributario, Guía de Inversión. Uruguay, Montevideo
- Velázquez, S. (2012). Derecho Tributario Internacional. Revista Jurídica, Diario la Hora. Ecuador. Recuperado el 30 de octubre de 2014 de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2012/10/15/derecho-tributario-internacional>
- Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, Argentina.
- World Intellectual Property Organization. Clasificación de Niza, recuperado el 08 de julio de 2016 de http://web2.wipo.int/classifications/nice/nicepub/es/en/edition20160101/taxonomy/class25/?pagination=no&lang=esen&mode=flat&explanatory_notes=show&basic_numbers=show