

USO DE INTANGIBLES PARA EFECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. GERARDO JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

USO DE INTANGIBLES PARA EFECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. GERARDO JESÚS ALVARADO NIETO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Aunque las reglas de precios de transferencia ya llevan varios años como una obligación para los contribuyentes, con el surgimiento de las Acciones BEPS (Base Erosion Profit Shifting, por sus siglas en inglés) han tenido cambios importantes, incluyendo la forma en la que las autoridades fiscales llevan a cabo la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La evolución de las reglas de precios de transferencia, sobre todo las relacionadas con el uso y explotación de intangibles dentro de la sofisticación y evolución, han incrementado el grado de subjetividad en su aplicación, lo cual, evidentemente, hace compleja su aplicación, pues dentro del análisis intervienen factores que pueden no tener valores concretos.

En efecto, uno de los puntos que ha sido más dinámico y materia de discusión entre el fisco y los contribuyentes es el relacionado con el uso de los intangibles, especialmente, aquellos que están muy relacionados con productos que se elaboran o que se comercializan.

En este sentido, las propias *Guías de Precios de Transferencia*, que son fuente de interpretación de las reglas de precios de transferencia, tal como lo establece el último párrafo del artículo 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) han establecido parámetros que sirven de guías para la aplicación y el uso de los intangibles.

En relación con lo anterior, el párrafo 6.32 de las guías establece que en aquellos casos que involucren intangibles, es de suma importancia determinar la entidad o entidades dentro de un grupo multinacional que tendrán el derecho de participar de los retornos obtenidos por las empresas del grupo por la explotación de los intangibles.

Otro tema fundamental, según la guía en estudio es saber cuál o cuáles serán las entidades dentro del grupo que deben soportar los costos, inversiones y otras cargas relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación del intangible.

Se aclara que aunque el titular legítimo de un intangible reciba el producto de la explotación del mismo, otros miembros del grupo podrán haber realizado funciones, utilizando activos o asumido riesgos que se esperan contribuyan al valor del intangible, por ello dice la guía que quién realice dichas funciones debe ser compensado, bajo el principio de plena competencia.

En otras palabras, de acuerdo con las guías en estudio, no solamente los propietarios de los intangibles son elegibles para recibir los beneficios por el uso y la explotación de los intangibles, sino también aquellos que han llevado a cabo funciones como el uso o la asunción de riesgos, entre otros.

Conforme al párrafo 6.33, el abordar las cuestiones, anteriormente planteadas, resulta ser desafiante por varias razones y es que dependiendo de los hechos de cualquier caso en particular que involucre intangibles, puede generar problemas en los siguientes aspectos:

- Falta de comparabilidad en las operaciones de intangibles celebradas entre empresas asociadas y aquellas que puedan identificarse entre empresas independientes.
- Una falta de comparabilidad entre los mismos intangibles en cuestión.
- La propiedad o el uso de diferentes intangibles por parte de diferentes empresas asociadas.
- La dificultad de aislar el impacto de cualquier intangible en particular en los ingresos del grupo.
- Que varios miembros del grupo realicen actividades relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de un intangible, con distintos niveles de integración.
- Que las aportaciones de varios miembros del grupo al valor del intangible se haga en años diferentes en el que se realice el retorno asociado.
- Que las estructuras de los contribuyentes estén basadas en términos contractuales entre empresas asociadas que separen la propiedad, la asunción del riesgo o el financiamiento de inversiones en intangibles de la realización de funciones importantes, el control sobre riesgos y las decisiones sobre la inversión de forma distinta a las operaciones entre empresas independientes.

Como se puede observar, los retos que impone el uso de intangibles son diversos y desafiantes, tanto para los contribuyentes como para las propias autoridades fiscales encargadas de la fiscalización de las actividades que involucran el uso de intangibles.

Ante tal dificultad, la guía 6.34 señala que para analizar operaciones que involucren intangibles entre empresas asociadas, se requiere tomar los siguientes pasos, consistentes con las guías para identificar las relaciones comerciales o financieras:

- Identificar los intangibles utilizados o transferidos en la operación, los riesgos, económicamente significativos, asociados al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles.
- Identificar los esquemas contractuales, sobre todo en la determinación de la propiedad de los intangibles en términos y condiciones legales, incluidos, los registros, las licencias, y otros indicios de la propiedad legal; asimismo, los derechos y obligaciones contractuales incluida la asunción de riesgos en las relaciones entre las empresas asociadas.

- Identificar las partes que realicen funciones específicamente en cuestiones tales como el diseño y control de programas de investigación y mercadotecnia, la dirección y establecimiento de prioridades para esfuerzos creativos, incluyendo el curso de investigaciones teóricas, el control sobre decisiones estratégicas relativas a programas de desarrollo de intangibles y la gestión y control de presupuesto; las decisiones para la protección de los intangibles y el control de calidad permanente sobre las funciones realizadas por las empresas independientes o asociadas que tengan un efecto material sobre el intangible, cuando todas estas actividades tienen una aportación importante al valor.
- Confirmar la congruencia entre los términos de los esquemas contractuales relevantes y la conducta de las partes, así como determinar si la parte que asuma riesgos económicamente significativos controla dichos riesgos y tiene capacidad financiera para asumirlos por lo que hace al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de dichos intangibles.
- Delimitar las operaciones controladas relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles a la luz de su propiedad.
- Cuando sea posible, determinar precios de plena competencia para las operaciones consistentes con la aportación de cada parte a las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos.

Resulta evidente de la lectura del resumen de los principios establecidos por las guías, que el análisis del uso y la explotación de los intangibles, en varias ocasiones es una tarea en extremo compleja y lo es más para determinar el justo pago por el uso de dichos bienes; sin embargo, en todos los casos lo que prevalece como principio fundamental es el principio de plena competencia, así como la identificación puntual de las operaciones realizadas por las empresas de un grupo multinacional, incluyendo los derechos y obligaciones que se asumen en los contratos respectivos pero que además guarden siempre una razón de negocios, incluyendo la razonabilidad financiera de cada operación.

Son diversas las operaciones que involucran el uso y la explotación de intangibles, pues no solo si circunscriben a marcas, patentes, procesos, o incluso a la combinación de ellos, de ahí que las propias guías establecen la necesidad de tener relaciones contractuales que permitan la identificación de los derechos y obligaciones que asumen las partes, de tal forma que permitan el establecer las condiciones de retorno por el uso y explotación de los intangibles.

También resulta de suma importancia la identificación de las actividades para la deducción de gastos que están relacionados con el desarrollo, mantenimiento, mejora y explotación de los intangibles, pues es claro que el correcto análisis de las actividades siempre soportarán el requisito de las deducciones por excelencia, que es el hecho de que sean indispensables para el desarrollo de las actividades del contribuyente.

Por lo anterior, la imperiosa necesidad de tener un estudio funcional que cubra todos los aspectos que conllevan las operaciones con intangibles y la elección de un método que

permita determinar el principio de plena competencia sustentando siempre la razonabilidad tanto de negocios como financiera en cada actividad.

Aunque parece una tarea en extremo compleja, y a veces lo es, el cumplimiento de la misma brindará comodidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sobretodo en el caso de gastos que se asumen y que pareciera ser que son estrictamente indispensables, tal es el caso de gastos de publicidad y mercadotecnia en la comercialización de productos.

A simple vista, esos gastos son estrictamente indispensables; sin embargo, el Fisco Federal ha cuestionado este hecho y sosteniendo que esos gastos corresponden al dueño de la marca, lo cual pareciera ser una postura sin fundamento alguno; sin embargo, el hecho de no tener a la mano la documentación pertinente que permita demostrar la necesidad de los gastos y que las relaciones contractuales se hicieron bajo el principio de plena competencia podrían, eventualmente, poner en riesgo la deducibilidad de los gastos en cuestión, de ahí que las propias guías y las mejores prácticas siempre llevan a la recomendación de tener la documentación soporte el que sean indispensables, estrictamente.

Lo anterior, incluso, se vuelve más sensible cuando las actividades de quien explota los intangibles, no solo involucra la comercialización, sino también la producción de los bienes y, además, se asumen riesgos.

La asunción de riesgos es también un tema sensible en estos casos, por lo que su sustento es primordial en el análisis que se haga de las actividades realizadas entre las empresas asociadas.

Los riesgos y la necesidad de documentar las operaciones, será aún más importante a partir de la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a que hace mención el Artículo 76-A de la LISR, pues en ellas quedarán de manifiesto las operaciones llevadas a cabo entre las empresas del grupo multinacional, así como la ubicación de las actividades el desarrollo de los intangibles y la asunción de riesgos.

CONCLUSIÓN

El uso de intangibles, en materia de precios de transferencia, es un tema complicado que requiere de un análisis a fondo para determinar los valores justos. Seguir las Guías de Precios de Transferencia, así como la documentación soporte son elementos esenciales para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y, con ello, la disminución de los riesgos de índole fiscal. Como en todas las actividades es primordial el cumplimiento de los principios de plena competencia y el sustento de negocios, incluyendo la parte financiera que soporten, en su caso, los gastos incurridos.