

DOCTRINA

ACTIVOS INTANGIBLES

BENEFICIOS FISCALES, LEGALES Y FINANCIEROS

Primera Edición

JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN



VALLES ARAGÓN

THOMSON REUTERS
ProView™
Versión Digital



THOMSON REUTERS®

ACTIVOS INTANGIBLES:

**BENEFICIOS FISCALES,
LEGALES Y FINANCIEROS**

JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN

Primera Edición

Noviembre 2021



VALLES ARAGÓN



THOMSON REUTERS®

INTRODUCCIÓN

Cuando hablamos del valor de un negocio o empresa, normalmente se cree que únicamente se cuentan los activos fijos (inmuebles, automóviles, etc.) y las cuentas por cobrar que tenga la empresa, restando los pasivos que se tengan.

Sin embargo, todos los negocios tienen otro tipo de activos que, al no ser tan fáciles de identificar, no son tomados en cuenta, aunque tienen efectos financieros, fiscales y legales beneficiosos para la empresa.

Los bienes a los que nos referimos son los llamados intangibles, es decir, no tienen una sustancia palpable o fácilmente identificable; entre ellos contamos marcas, patentes, registros, licencias, clientes, relaciones comerciales, títulos, diplomas, secretos industriales y muchos otros.

Pero, dirá usted, ¿eso en qué beneficia a una empresa?

Cada uno de estos bienes le otorga un valor agregado al negocio, ya sea porque lo utiliza para prestar un mejor servicio, porque le otorga un beneficio sobre la competencia, porque lo identifica respecto de otros similares o porque lo desarrolla y será parte de sus inventarios.

El mencionado valor se observa sobre el ingreso que se tiene gracias a ese bien.

Se debe mencionar que la mayoría de estos bienes no son comprados por la empresa, ya que la misma los desarrolla (marcas, prototipos, secretos, patentes, etc.), pero no por tal situación evita generar beneficios en distintos rubros para esas empresas.

En cuanto a las cuestiones financieras, los bienes o activos intangibles, según las Normas de Información Financiera (NIF), se deben reflejar en los estados financieros de la empresa, lo cual aumenta el valor de la misma para casos de solicitar créditos, aportaciones de socios o personas externas e incluso para traspasarla o venderla.

Ahora bien, en cuanto al ámbito legal, todo aquello que sea valuado y se refleje como activo intangible, además de ser registrado ante la institución correcta (en algunos casos) está protegido por la Ley de Propiedad Industrial (LPI), la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) y/o cualquier otra similar, pudiendo solicitar la reparación del daño si es que estos activos son utilizados por alguien no autorizado para ello, otorgando certeza respecto de los mismos a la empresa y a sus dueños.

Mediante la presente obra, se pretende abordar distintos temas en materia legal, financiera y fiscal, para efectos de saber cómo reconocer y aprovechar los activos intangibles, evitando caer en conductas ilegales que puedan llevar a un litigio indeseado, como lo han hecho personalidades a nivel internacional.

ABREVIATURAS

BEPS	-	Erosión de las bases y la transferencia de beneficios
CINIF	-	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera
CFF	-	Código Fiscal de la Federación
FDII	-	<i>Foreign-derived intangible income</i>
I+D	-	Inversión Directa
IMPI	-	Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial
IRC	-	<i>Internal Revenue Code</i>
IRS	-	<i>Internal Revenue Service</i>
IP-Box	-	<i>Patent Box</i>
ISR	-	Impuesto sobre la renta
IVA	-	Impuesto al valor agregado
LISR	-	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	-	Ley del Impuesto al Valor Agregado
NIC	-	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	-	Normas Internacionales de Información Financiera
NIF	-	Normas de Información Financiera
OCDE	-	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SAT	-	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	-	Suprema Corte de Justicia de la Nación
T-MEC	-	Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá
TCJA	-	<i>Tax Cut and Job Act</i>
TFJA	-	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TLCAN	-	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
TREAS. REG	-	<i>Treasury Regulations</i>
USC	-	<i>United State Code</i>
WWW	-	<i>World Wide Web</i>

TÍTULO PRIMERO

NOCIONES GENERALES
DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

CAPÍTULO I

DEFINICIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Si bien no existe una definición específica de activos intangibles, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), así como las Normas de Información Financiera (NIF), en sus boletines 38 y C-8, respectivamente, nos señalan que un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

De la definición anterior, tenemos tres elementos esenciales que deben reunir este tipo de activos para considerarlos de forma tal:

1. Identificabilidad.
2. Propiedad.
3. Capacidad de otorgar beneficios futuros.

Un activo intangible es separable si:

a) Es separable, es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente como junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o bien,

b) Surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si estos derechos son transferibles o separables de la entidad, o bien, de otros derechos y obligaciones.

Un activo intangible que posee la condición de propiedad legal o contractual debe reconocerse por separado, aun cuando no posea la categoría de separabilidad, pues la condición de propiedad legal o contractual le da un valor individual, tal como en los casos en que se adquiere, en forma individual o a través de una operación de negocios.

Los beneficios económicos futuros, fundadamente esperados que fluyan de un activo intangible, pueden estar presentes en los ingresos sobre la venta de los productos o prestación de servicios, ahorros en costos u otros beneficios resultantes del uso del activo por la entidad, tal como un incremento en la productividad.

Después de conocer la definición y elementos de este tipo de activos, se observa que no existe una debida claridad en cuanto a lo que se debe considerar como activo intangible, por lo que señalo diversos activos que han sido detectados durante la práctica profesional, estableciendo que esta lista es de carácter ejemplificativo mas no limitativo, toda vez que cada caso es distinto y se pueden detectar activos específicos para cada empresa.

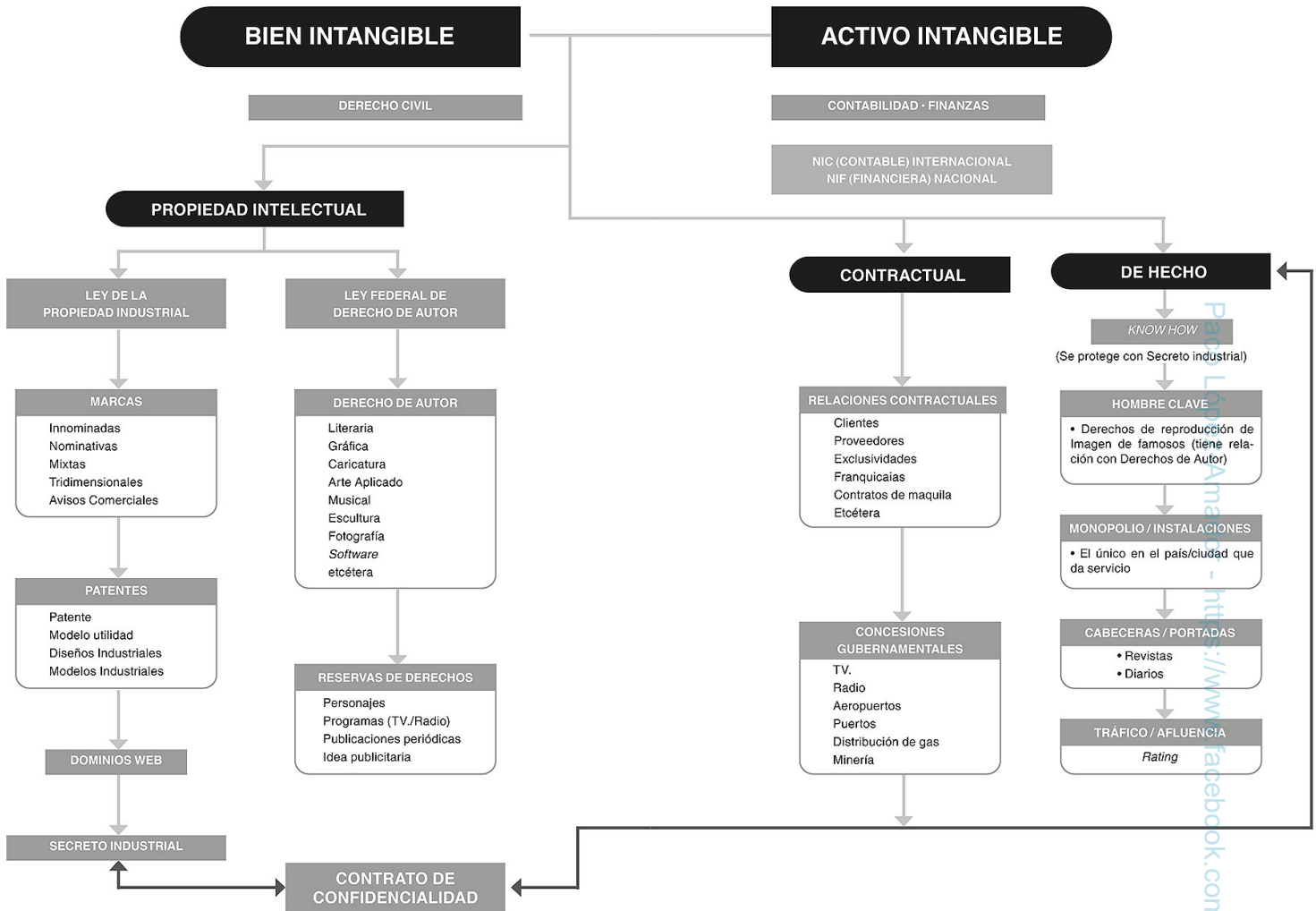
1. Marcas.
 - a) Nominativas.
 - b) Innominadas.
 - c) Tridimensionales.

- d)** Mixtas.
- e)** Colectivas.
- f)** Comunitarias.
- 2.** Denominación de Origen.
- 3.** Modelo de Utilidad.
- 4.** Patente.
- 5.** Nombre Comercial.
- 6.** Aviso Comercial.
- 7.** Imagen Personal.
- 8.** Capital Intelectual.
- 9.** Secreto Industrial.
- 10.** Diseños Industriales.
- 11.** Circuitos Integrados.
- 12.** Procesos.
- 13.** Lista de Clientes.
- 14.** Invenciones.
- 15.** Recetas.
- 16.** Transferencia de Tecnología.
- 17.** Licencias.
- 18.** Franquicias.
- 19.** Transferencia de Conocimiento *KNOW-HOW*.
- 20.** Hombre Clave.
- 21.** Obras Literarias.
- 22.** Obras Musicales (con o sin letra).
- 23.** Obras Dramáticas.
- 24.** Obras Cinematográficas.
- 25.** Programas de Radio y Televisión.
- 26.** Obras Fotográficas.
- 27.** Obras de Arte.
- 28.** Antologías y Compilaciones.
- 29.** Demás Derechos de Autor.

Se reitera que la lista anterior no limita a que, de un análisis estructurado de las operaciones específicas de cada contribuyente, puedan surgir activos específicos diferentes para cada una de las empresas.

Cabe señalar que se ha caído en la creencia de que únicamente los intangibles más visibles pueden ser reconocidos en el ámbito legal o financiero fiscal (léase marcas y patentes); sin embargo, dicha visión es limitada y deben realizarse estudios especializados de cada empresa para reconocer aquellos intangibles que no sean de uso común, pero que cumplen con los criterios específicos anteriormente señalados y que, por tanto, pueden y deben ser reconocidos.

Para una mejor referencia, se incluye un diagrama que se podrá usar para determinar el tipo de activo intangible:



Parte Legal y Administrativa - <https://www.facebook.com/paco.lopez.amador> - franciscolumamador@gmail.com

CAPÍTULO II

SITUACIÓN LEGAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Algunos activos intangibles, requieren de un proceso jurídico-legal para ser reconocidos por su propietario, ya que existen leyes que así lo mencionan, como son la Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial (LFPPI), la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA), entre otras.

Dentro de los activos que requieren una inscripción legal para acreditar su propiedad encontramos marcas, nombres comerciales, modelos de utilidad, patentes, obras artísticas y otros más específicos.

En nuestro país, la LFPPI, dispone que:

Artículo 2o. Esta Ley tiene por objeto:

- I. Proteger la propiedad industrial mediante la regulación y otorgamiento de patentes de invención; registros de modelos de utilidad, diseños industriales, esquemas de trazado de circuitos integrados, marcas y avisos comerciales; publicación de nombres comerciales; declaración de protección de denominaciones de origen e indicaciones geográficas;
- II. Regular los secretos industriales;
- III. Prevenir los actos que atenten contra la propiedad industrial o que constituyan competencia desleal relacionada con la misma y establecer las sanciones y penas respecto de ellos;
- IV. Promover y fomentar la actividad inventiva de aplicación industrial, las mejoras técnicas, la creatividad para el diseño y la presentación de productos nuevos y útiles, y
- V. Promover la difusión de los conocimientos tecnológicos en el país.

Asimismo, la Ley Federal del Derecho de Autor establece que:

Artículo 1. La presente Ley, reglamentaria del artículo 28 constitucional, tiene por objeto la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación; protección de los derechos de los autores, de los artistas intérpretes o ejecutantes, así como de los editores, de los productores y de los organismos de radiodifusión, en relación con sus obras literarias o artísticas en todas sus manifestaciones, sus interpretaciones o ejecuciones, sus ediciones, sus fonogramas o videogramas, sus emisiones, así como de los otros derechos de propiedad intelectual.

El registro de estos activos otorga el derecho exclusivo de su uso y explotación en el territorio nacional, eso incluye prohibir su uso a otras personas o empresas, otorgar los derechos de uso y explotación, al igual que, en su caso, conceder el derecho de tomar acciones legales en oposición a aquellos que hagan uso sin autorización.

Sin embargo, no solo existe una regulación nacional, sino que a nivel internacional se han desarrollado diversos instrumentos jurídicos que reconocen los derechos de la propiedad industrial como un activo intangible de gran valor.

El Convenio de París, es el ordenamiento legal más importante a nivel internacional para la protección de los activos intangibles de esta naturaleza.¹

Dicho convenio fue ratificado por nuestro país y tiene por objeto la protección de la propiedad industrial, como las patentes de invención, los modelos de utilidad, los dibujos o modelos industriales, las marcas de fábrica o de comercio, las marcas de servicio, el nombre

comercial, las indicaciones de procedencia o denominaciones de origen, así como la represión de la competencia desleal.

Es importante revisar y especificar que, mediante este convenio, la propiedad industrial se entiende en su acepción más amplia, aplicándose no solo a la industria y al comercio propiamente dichos, sino también al dominio de las industrias agrícolas y extractivas, así como a todos los productos fabricados o naturales, por ejemplo: Vinos, granos, hojas de tabaco, frutos, animales, minerales, aguas minerales, cerveza, flores, harinas, etcétera.

Lo anterior es importante, ya que al existir una acepción amplia de lo que puede entenderse por propiedad industrial, para efectos del reconocimiento de activos intangibles, estaremos ampliando el espectro de reconocimiento de activos que puedan otorgar beneficios financieros y fiscales que se describen con posterioridad.

Por último, es importante destacar que el Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC) entró en vigor el 1 de julio de 2021, el cual también contempla protecciones y acciones adicionales en materia de propiedad industrial e intelectual.

En el Capítulo 20 del T-MEC están incluidos los derechos de propiedad intelectual, dividido en 11 secciones a lo largo de 90 artículos. De la simple distribución del presente capítulo se puede observar la primera diferencia con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), con 69 artículos de más.

Como parte de los objetivos de este capítulo se encuentra establecer estándares mínimos de protección y observancia de los derechos de propiedad industrial. Esta protección tiene como interés que los creadores de obras puedan observar un beneficio de esta (derechos de autor), incentivar la innovación (patentes) y participar de forma activa en la economía y el comercio (marcas).

Así, para contar con los elementos necesarios para un debido reconocimiento de los activos intangibles, es importante revisar las legislaciones aplicables a cada activo y conocer si es forzoso realizar algún procedimiento legal para su registro, protección y propiedad.

CAPÍTULO III

SITUACIÓN FISCAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Una de las situaciones que más se trata de desarrollar en el presente libro es el alcance fiscal que tienen los activos intangibles, ya que, derivado de la falta de aplicación de estos, muchos contribuyentes han visto mermado el beneficio de aquellos activos que cumplen con los elementos de activo intangible.

La falta de aplicación de los beneficios de la deducción de inversiones en activos intangibles proviene del tráfico de comprobante fiscales, el cual otorgaba al contribuyente una alternativa de forma rápida para disminuir la base gravable, por tanto, el impuesto a pagar.

Sin embargo, derivado de las correctas acciones emprendidas en las administraciones anteriores y en la actual, al reformar las leyes y dotar de mayores facultades a los órganos fiscales para combatir esas prácticas, es preciso que el empresario (como contribuyente) comprenda los beneficios fiscales que le puede acarrear el conocer, valorar e incorporar los activos intangibles al patrimonio de su empresa.

Para ello, es indispensable analizar las leyes fiscales vigentes y cómo es que los activos intangibles impactan en la base gravable.

El artículo 25, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, dispone:

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

IV. *Las inversiones.*

Del dispositivo legal antes mencionado se advierte que se permite a los contribuyentes deducir las inversiones, mismas que en términos del artículo 32 del citado ordenamiento comprenden los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos; asimismo dispone lo siguiente:

Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

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.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de

un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Igualmente, el artículo 31 dispone que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados sobre el monto original de la inversión, el cual comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

En este sentido, el artículo 31 de la LISR establece el procedimiento y los elementos a fin de determinar el monto límite para deducir las inversiones efectuadas por los contribuyentes:

Artículo 31. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, esta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la presente Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aun no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectuó la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 36 de esta Ley, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

En el caso específico, los activos intangibles, al igual que los activos fijos, representan una inversión de la empresa, por lo que ambos tipos son inversiones y, por tanto, son deducibles vía la aplicación de los porcentajes máximos señalados en ley, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la legislación fiscal y resulten existentes.

De esta manera los activos intangibles también adquieren un beneficio fiscal al poder usarse para reducir la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta (ISR).

En efecto, los porcentajes se pueden deducir dependiendo de la característica del activo intangible, para lo cual este procedimiento consiste en aplicar el porcentaje máximo autorizado por el artículo 33 de la LISR sobre el monto original de la inversión, el cual comprende los elementos previstos en el segundo párrafo del artículo 31 del mismo ordenamiento:

Artículo 33. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

I. 5% para cargos diferidos.

II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

III. 15% para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en la fracción IV del presente artículo.

IV. En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

En el caso de que el beneficio de las inversiones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo se concrete en el mismo ejercicio en el que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio.

De ahí que el contribuyente debe conocer los elementos que integran el monto original de su inversión, así como el procedimiento que debe observar para calcular la deducción aplicable para activos intangibles (lo cual se estudiará en capítulos posteriores).

CAPÍTULO IV

SITUACIÓN FINANCIERA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Si bien la presente obra está encaminada más hacia el ámbito fiscal y legal de los activos intangibles, no se dejará pasar la oportunidad de señalar los beneficios financieros que los mismos otorgan a las empresas, más en la actualidad donde aquellas con mejores rendimientos a nivel internacional basan su actuar en el desarrollo de activos intangibles.

Efectivamente, desde la incursión de la era de la información mediante la *World Wide Web* (WWW) se han desarrollado empresas que han emprendido su evolución mediante el desarrollo de capital intelectual y de propiedad industrial más que en otras eras en el mundo; asimismo, a partir de la crisis económica del año 2008, más inversionistas han decidido migrar sus esfuerzos y capitales a este rubro.

Para nadie es desconocido que empresas como Google, Amazon, Facebook y Tesla sean los pilares de rendimientos financieros en estos momentos, pero incluso empresas que anteriormente veían sus márgenes de ganancias reflejados por el desarrollo de activos fijos tienden a desarrollar estrategias de reconocimiento y desarrollo de activos intangibles para detonar sus ganancias.

Encontramos en este rubro a una empresa como Coca-Cola, la cual, derivado de una receta secreta (la cual efectivamente es un activo intangible de valor extremadamente alto), ha generado la expectativa de que nadie ha podido igualar su sabor.

Podemos hablar también de empresas mexicanas como Bimbo, la cual, derivado de los cambios en las Normas Oficiales Mexicanas (NOM), ha tenido que remover icónicos personajes (que son marcas registradas) de sus pastelillos, pero que ha sabido presentarlos en diversos productos que en lugar de reducir sus márgenes de ganancias han hecho que los mismos se amplíen.

O aquellas empresas de telefonía celular y prestación del servicio de Internet, las cuales comandan gran valor por las concesiones de ondas radiofónicas y espectros de transmisión (que igualmente son activos intangibles y se reconocen en un balance), más que por los activos fijos de torres de transmisión.

Pero, ¿qué beneficio pueden traer los activos intangibles a mi empresa?

Haré un listado con algunos ejemplos:

Incremento de las ventas

Los activos intangibles permiten abrir nuevas líneas de negocio. Un buen ejemplo son las patentes.

Aumento de la productividad

También permiten incrementar la producción con los recursos tangibles disponibles. Es el caso de una empresa bien organizada: Esta podrá producir más con los mismos recursos que

otra con una organización menos adecuada. Además, los intangibles impactan directamente en la productividad por trabajador, pero también de forma indirecta, a través del contagio de conocimientos, también conocido como *spillover*.

Una buena marca puede hacer que los clientes estén dispuestos a pagar más.

Reducción de costos

Una buena gestión permite reducir los costes de producción. Por ejemplo, el *know-how* de un trabajador permite realizar labores bien ejecutadas y a corto plazo. Sin él, serían aborables a largo plazo y con mayores costes.

Ingresos extra por ventas y cesiones de derechos

¿Te suena el término *royalty*? También conocidos como regalías, los *royalties* suponen ingresos que muchas entidades consiguen a través de la cesión de derechos de uso de intangibles. Un ejemplo es la cesión de patentes o derechos de autor.

Beneficios derivados de operaciones entre empresas

Los negocios conjuntos, la celebración de contratos de colaboración entre entidades o la adquisición de una empresa son operaciones que también generan activos intangibles.

Aquí entra en juego el fondo de comercio, un intangible clave para determinar el coste de la adquisición de una entidad y se define como la capacidad de generar beneficios futuros a través, verbigracia, del valor de patentes o la fidelidad de los clientes.

Los acuerdos de colaboración entre empresas también se ven muy influidos por los intangibles. Las franquicias son un ejemplo en el cual se ceden determinados intangibles como el *know-how*.

Fusiones y/o adquisiciones

Dentro del ámbito de los negocios, encontramos que, en diversas ocasiones, los empresarios buscan asociarse o adquirir otra empresa para aumentar su productividad, reducir costos o hasta reducir su competencia.

El conocimiento del valor de los activos intangibles de cada uno de los negocios que se fusionan o se adquieren, otorgará el conocimiento del valor real de las mismas, para efectos de una negociación fluida.

Compraventa de acciones

Dentro de una misma empresa se pueden dar los casos de que un socio o accionista, o bien, una persona externa, desee adquirir acciones o participaciones en la empresa, por lo que entender el valor de todos los activos (incluyendo los intangibles) otorgará beneficios tanto al adquirente como al enajenante al llegar a un precio justo.

Incluso para los demás socios o accionistas puede traer un beneficio, al solicitar primas por colocación de acciones adicionales al costo de la participación.

Créditos

Por último, un tema que ha sido de constante estudio por parte de las áreas financieras de las empresas es como respaldar los créditos solicitados a instituciones financieras y/o bancarias.

De acuerdo con las Normas de Información Financiera (NIF) nacionales e internacionales, los activos intangibles robustecen de una forma real y equilibrada el capital de la empresa, ya que muestra los valores de la misma de una forma ordenada y conforme a la realidad.

TÍTULO SEGUNDO

APLICACIÓN FISCAL DE
LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Paco López-Amador - <https://www.facebook.com/paco.lopez.amador> - franciscolamador@gmail.com

CAPÍTULO I

RECONOCIMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE ACTIVOS

Como se ha comentado en páginas anteriores, el uso de los activos intangibles para efectos fiscales está reconocido en las leyes de la materia, debiendo los contribuyentes reconocer los mismos dentro de su contabilidad y fiscalmente amortizar la inversión.

Con respecto al tema de la forma de adquisición o generación de los activos intangibles, se encuentran varias situaciones especiales que modifican la forma de reconocimiento de estos dentro de la empresa.

La forma con menos complejidad de un activo intangible es mediante la adquisición por distintos medios (compra, cesión, arrendamiento, aportación, comodato, usufructo, etcétera).

Menciono que es de menor complejidad porque estamos en presencia de un tercero que transmite la propiedad del activo a la empresa que pretende usarlo o explotarlo, debiendo cumplir todos los requisitos legales (avaluó, precio, contrato, registro en su caso, emisión de comprobante, etcétera).

Sin embargo, dicha situación es la menos común, ya que la mayoría de los activos intangibles son generados internamente dentro de las empresas y es aquí donde surge la complejidad de su reconocimiento.

En los siguientes capítulos, se desarrollarán ambas formas para efectos de otorgar al lector una guía para las mismas.

CAPÍTULO II

ADQUISICIÓN MEDIANTE CESIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Previamente, se establecieron dos formas de reconocer o adquirir activos intangibles, señalando que la que tiene menos complejidad es mediante el reconocimiento externo, ya que existe una parte que desarrolla, enajena o cede parte del mismo y otra que lo recibe, pudiendo pagar un precio por él o no.

Esta situación se da en cuanto a marcas, patentes, derechos, etc., que se encuentran registrados ante distintos organismos gubernamentales que les otorgan el uso y/o explotación del activo, así como el derecho para su enajenación.

Igualmente, planteamos que para obtener ese activo es necesario ejecutar procedimientos tendientes a materializar tal situación, como es, fundamentalmente, la celebración de un contrato (ratificado ante fedatario para efectos de fecha cierta y por así requerirlo la mayoría de las leyes que regulan un activo intangible) y su posterior registro ante la oficina que regula estos activos.

Para tales efectos, se comparte un modelo de contrato de cesión de un activo intangible, a fin de que el lector pueda observar parcialmente el proceso de adquisición de un activo de esta naturaleza.

CONVENIO DE CESIÓN DE LOTES MINEROS Y TÍTULOS DE CONCESIÓN FEDERAL PARA EXPLOTACIÓN MINERA, QUE CELEBRAN A TÍTULO ONEROSO CON FUNDAMENTO EN LOS ARTÍCULOS 19 FRACCIÓN VII DE LA LEY MINERA, 1912, 1914, 1933 DEL CÓDIGO CIVIL VIGENTE EN EL ESTADO DE CHIHUAHUA Y ARTÍCULO 2029, 2031, 2033, 2046 Y 2050 DEL CÓDIGO CIVIL FEDERAL, AL TENOR DE LAS SIGUIENTES:

DECLARACIONES

A) Declaran EL CEDENTE:

1. MARÍA DEL CARMEN CARRERA SALAZAR, ser mexicana, mayor de edad, actuar por medio de su representante legal **JUAN PÉREZ PÉREZ**, carácter que se acredita con copia certificada del **PODER GENERAL AMPLÍSIMO PARA ACTOS DE ADMINISTRACIÓN Y DOMINIO** de fecha 14 de diciembre de 1987, pasado ante la fe del Lic. Norberto Burciaga Cázares, entonces Notario Público Número 3, para el Distrito Judicial Hidalgo, del Estado de Chihuahua; ser soltera; teniendo fecha de nacimiento 11 de Noviembre de 1958 y tener domicilio ubicado en Calle del Primera Número 1, de la Colonia Centro en la ciudad de Hidalgo del Parral, Chihuahua

2. EL CEDENTE, ser propietario del lote minero y título de concesión federal **EL PATITO**; teniendo una superficie de 2.9946 hectáreas, que le corresponde de la Concesión Minera de Explotación número 123456 del expediente número 321.1/1-111, expedido por la Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial de la Dirección General de Minas y registrado bajo el número 506 a foja 127 del Volumen 252 del Libro de Contratos y Convenios Mineros del Registro Público de Minería en la Ciudad de México. Acreditan dicha propiedad con el título número 1234566 registrado ante la Dirección General de Minas, de la Secretaría de Economía del Gobierno Federal; en el que es propietario del 100% **MARÍA DEL CARMEN CARRERA SALAZAR**.

3. EL CEDENTE, tener la intención de ceder el mencionado lote, mediante el contrato que en este acto se firma.

B) Declara EL CESIONARIO

I. DECLARA EL JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN, COMO REPRESENTANTE LEGAL DE MINERA EL SOL, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE:

1. Que su representada es una persona moral mercantil, constituida bajo las leyes mexicanas, el día 01 de enero de 2001, ante la fe del Notario Público Número Cuatro, para el Distrito Judicial Hidalgo, del Estado de Chihuahua, Lic. Fernando Ulloa Rodríguez y con Registro Federal de Contribuyentes **MES010101000**.

2. Que, dentro del acta constitutiva anteriormente mencionada, se le otorga el cargo de Representante Legal a **JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN**, con poderes generales para actos de dominio, administración y pleitos y cobranzas, declarando bajo protesta de decir verdad, que dicho cargo no ha sido revocado.

3. Señalar como domicilio para todos los efectos legales del presente contrato el ubicado en **CARRETERA PARRAL CHIHUAHUA KM 1, HIDALGO DEL PARRAL, CHIHUAHUA, CÓDIGO POSTAL 33800.**

4. Que su representada tiene interés en adquirir el lote minero y título de concesión federal **EL PATITO**; teniendo una superficie de 2.9946 hectáreas, que le corresponde de la Concesión Minera de Explotación número 123456 del expediente número 321.1/1-111, expedido por la Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial de la Dirección General de Minas y registrado bajo el número 506 a foja 127 del Volumen 252 del Libro de Contratos y Convenios Mineros del Registro Público de Minería en la Ciudad de México.

5. Que conoce el estado físico y la ubicación del lote minero que amparan los títulos de concesión materia del presente contrato y que ha verificado la titularidad y vigencia de los títulos a favor de **EL CEDENTE**, así como la existencia y validez legal de los títulos de concesión antes referidos y materia de este instrumento.

CLÁUSULAS

PRIMERA. EL CEDENTE, en este acto cede y transmite de manera total y definitiva a **EL CESIONARIO**, a título oneroso, el fundo minero y concesión federal de exploración y explotación minera descrito e identificado en las declaraciones del presente contrato.

SEGUNDA. EL CESIONARIO, en este acto acepta y adquiere la cesión a título oneroso y asume en lo sucesivo todos los derechos y obligaciones de **EL CEDENTE** y derivadas de los títulos de concesión federal de exploración y explotación minera descrito e identificado en las declaraciones del presente contrato.

TERCERA. EL CESIONARIO se obliga a respetar y ejecutar las obligaciones que derivan, de los títulos de concesión, descritos en la declaración número 2 de EL CEDENTE, así como en la Ley Minera y su Reglamento, y las asumidas de manera expresa en este instrumento, que incluyen entre otras:

1. La obligación de ejecutar las actividades mineras conforme lo ordenado en la legislación aplicable en materia minera y protección al medio ambiente.
2. Pagar los derechos de minería impuestos a las concesiones mineras a partir de la fecha en que surta efectos la cesión pactada en el presente acuerdo de voluntades.
3. Pagar las obligaciones fiscales que deriven de la explotación de los títulos de concesión descritos en este instrumento.
4. Respetar los límites que amparan los lotes y títulos de concesión objeto del presente contrato.
5. Efectuar de manera oportuna los pagos que correspondan y que sean necesarios para mantener libre de gravámenes a los fundos mineros materia del presente contrato.

CUARTA. EL CESIONARIO pagará a **EL CEDENTE** la cantidad de **\$1.00 USD (UN DÓLAR AMERICANO 00/100)**, el cual se realizará a más tardar 12 (doce) meses a la fecha de ratificación del presente convenio.

Desde la fecha de celebración del presente contrato, **LAS PARTES** acuerdan que el tipo de cambio para el cumplimiento de la obligación anterior será el de **\$18.25 (Dieciocho pesos 25/100 m.n.)**, por lo que el mismo será el único que se tomará para dicha situación.

Para efectos del pago, **EL CESIONARIO** realizara pagos parciales a cuenta, los cuales no tendrán cantidad exacta, pero deberá cumplir con el límite de tiempo señalado en el párrafo primero de esta cláusula, entregando **EL CEDENTE**, el recibo correspondiente.

QUINTA. EL CESIONARIO, a partir de la firma del presente instrumento, adquiere la obligación de contratar personal propio para efectos de realizar los trabajos de explotación del fundo minero materia del presente contrato, y asimismo a responder de manera directa de los compromisos, obligaciones y conflictos derivados de las relaciones obrero-patronales que eventualmente se generen, excluyendo expresamente a **LOS CEDENTES** del pago de dichas obligaciones.

SEXTA. Las partes se comprometen y obligan a ratificar el presente contrato en un término no mayor a noventa días, ante la fe de Notario Público.

SÉPTIMA. Todos los avisos o notificaciones que deban darse entre las partes, como resultado de la aplicación del presente contrato, deberán darse por escrito y ser dirigidos de manera fehaciente e indubitable al domicilio señalado en las declaraciones, para cada uno de los interesados.

OCTAVA. Las partes establecen que lo señalado y acordado en el presente contrato expresa todo lo acordado por las partes y que los títulos de cada cláusula únicamente fueron establecidos para facilitar la lectura del contrato, por lo que se debe de estar a lo expresamente acordado por las partes en el clausulado respectivo.

Cualquier modificación que las partes deseen realizar al contenido del presente contrato, deberá efectuarse mediante acuerdo realizado por escrito y firmado por las partes.

NOVENA. Convienen los otorgantes en que la celebración de este contrato carece de error, lesión o dolo y que no existe vicio alguno del consentimiento, por lo que renuncian en forma expresa a impugnar su nulidad por alguno de estos conceptos.

DÉCIMA. Las partes expresan en este contrato que lo contenido en el mismo contiene su voluntad expresa, la cual se encuentre libre de cualquier vicio; por consiguiente, cualquier otro convenio, contrato o arreglo que en forma verbal o escrita se haya realizado, queda desde ahora sin efecto.

DÉCIMA PRIMERA. En caso de controversia, las partes aceptan procurar la conciliación y mediación a través del Instituto de Justicia Alternativa del Poder Judicial del Estado de Chihuahua, resolviendo todas sus diferencias y controversias de forma amigable.

DÉCIMA SEGUNDA. Si no habiendo solucionado la controversia o conflicto, dentro de un plazo de 30 (treinta) días naturales desde que se inició el procedimiento señalado en la cláusula anterior, las partes se someterán a la jurisdicción y competencia de los tribunales de la Ciudad de Hidalgo del Parral, del Estado de Chihuahua, así como a las disposiciones contenidas en el Código Civil vigente para el Estado de Chihuahua, renunciando expresamente al fuero que pudiera corresponderles en razón de su domicilio actual o futuro.

Leído el presente contrato y enteradas las partes de su contenido y alcances, lo firman en la Ciudad de Hidalgo del Parral, Estado de Chihuahua, a los 30 días del mes de agosto de 2019.

"EL CEDENTE"

JUAN PÉREZ PÉREZ

EN REPRESENTACIÓN DE MARÍA DEL CARMEN CARRERA SALAZAR

"EL CESIONARIO"

**JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN, COMO REPRESENTANTE LEGAL DE MINERA
EL SOL, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE**

CAPÍTULO III

USUFRUCTO DE ACTIVOS INTANGIBLES

Ahora bien, para efectos fiscales, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en la exposición de motivos para las Reformas Fiscales (RM) del año 2005, indicaron, tratándose de gastos diferidos, lo siguiente:

...A este respecto esta Comisión, estima adecuada la propuesta de modificar la definición de gastos diferidos, con el objeto de que se consideren como tales aquellos activos intangibles que permiten al contribuyente disfrutar de un bien por un periodo limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral, ya que con ello se logra la asociación entre la obtención de los ingresos con el gasto que los originaron, tal y como actualmente ocurre con la deducción de cualquier inversión en activos tangibles.

No obstante lo anterior, esta Comisión considera necesario adecuar la modificación propuesta por el Ejecutivo Federal, a fin de lograr el objetivo planteado en la iniciativa, por lo que se propone aclarar en la disposición legal que nos ocupa, que **se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan el disfrute o explotación de bienes, a fin de que la definición comprenda los casos de usufructo, los cuales deben de deducirse como inversión.**

Por lo que vemos, la adquisición de activos intangibles, por disposición de legislador, también puede ser mediante el contrato usufructo, sin diferenciar si el mismo es gratuito u oneroso.

Al igual que el capítulo anterior, se pone a disposición del lector un contrato de usufructo de activos intangibles, para ejemplificar este medio de reconocimiento.

CONTRATO DE USUFRUCTO GRATUITO QUE CELEBRAN POR UNA PARTE EL INGENIERO JUAN CARLOS HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, A QUIEN EN LO SUCESIVO SE LE DENOMINARÁ “EL USUFRUCTUANTE”, Y POR LA OTRA LA PERSONA MORAL MINERA EL SOL, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL, A QUIEN EN LO SUCESIVO SE LE DENOMINARÁ “EL **USUFRUCTUARIO**” AL TENOR DE LAS SIGUIENTES:

DECLARACIONES

A) Declara “**EL USUFRUCTUARIO**”:

1. Que su representada es una persona moral mercantil, constituida bajo las leyes mexicanas, el día 01 de enero de 2001, ante la fe del Notario Público Número Cuatro, para el Distrito Judicial Hidalgo, del Estado de Chihuahua, Lic. Fernando Ulloa Rodríguez y con Registro Federal de Contribuyentes **MES010101000**.
2. Que, dentro del acta constitutiva anteriormente mencionada, se le otorga el cargo de Representante Legal a **JESÚS ROBERTO VALLES ARAGÓN**, con poderes generales para actos de dominio, administración y pleitos y cobranzas, declarando bajo protesta de decir verdad, que dicho cargos no ha sido revocado.
3. Que tiene su domicilio ubicado en **CARRETERA PARRAL CHIHUAHUA KM 1, HIDALGO DEL PARRAL, CHIHUAHUA, CÓDIGO POSTAL 33800**.
4. Desea obtener el uso y goce temporal de los bienes intangibles que se describe en el presente documento.

B) Declara “**EL USUFRUCTUANTE**”:

1. Que es una persona física, mexicana, mayor de edad, en pleno uso de sus facultades mentales, con Clave Única de Registro Poblacional **HEHJ601010HCHRVS07** y Registro Federal de Contribuyentes **HEHJ601010TX6**.
2. Que tiene su domicilio ubicado en **CALLE SEGUNDA NÚMERO 4, COLONIA CENTRO, HIDALGO DEL PARRAL, CHIHUAHUA, CÓDIGO POSTAL 33890**.
3. Ser el legítimo propietario de los bienes intangibles materia de este contrato y descritos en la cláusula primera a razón de los avalúos exhibidos para tal situación y de los cuales se anexan copias simples al presente documento, como Anexo A.

CLÁUSULAS

PRIMERA. “EL USUFRUCTANTE” transmite, de forma temporal, el uso y goce de los siguientes bienes intangibles a “EL USUFRUCTUARIO”:

1. Procesos de trabajo en la planta de beneficio de minerales por el método de flotación ubicada en el Camino Vesper s/n junto a los corrales del Ejido Maclovio Herrera del municipio de Hidalgo del Parral, Chih. Con las siguientes coordenadas de ubicación X= 435,759.68 m EY= 2'984,275.60 m N.; el cual tiene un valor de \$164'374,536.45 (Ciento sesenta y cuatro millones trescientos setenta y cuatro mil quinientos treinta y seis pesos 45/100 m.n.) según consta en avalúo de fecha 12 de julio de

2017, con número de folio 7269, realizado certificado por el Lic. Omar Cayam Valenzuela Escalante, Corredor Publico Número Dos del Estado de Chihuahua.

2. La aportación que hace la mina "El Arbolito" de abastecer de agua a la Ciudad de Hidalgo del Parral, por medio de una conducción existente que descarga en la planta potabilizadora de Hidalgo del Parral, Chihuahua; el cual tiene un valor de \$153'675,862.50 (Ciento cincuenta y tres millones seiscientos setenta y cinco mil ochocientos sesenta y dos pesos 50/100 m.n.) según consta en avalúo de fecha 12 de julio de 2017, con número de folio 7267, realizado certificado por el Lic. Omar Cayam Valenzuela Escalante, Corredor Publico Número Dos del Estado de Chihuahua.

SEGUNDA. "EL USUFRUCTANTE" se compromete a no entorpecer ni estorbar el uso y goce de los bienes anteriormente descritos, siempre y cuando se cumpla el presente contrato, a favor de "EL USUFRUCTUARIO".

TERCERA. Las partes están conformes en que la presente contratación tiene como fundamento, los avalúos de bienes intangibles descritos en la cláusula primera.

CUARTA. "EL USUFRUCTUARIO" no podrá transmitir, enajenar, gravar o arrendar el usufructo que se le otorga, por lo que renuncia a tales derechos.

QUINTA. El presente contrato estará vigente y surtirá efectos desde el día 01 de enero de 2020, fecha en que se inició con el uso y disfrute de los bienes materia del presente contrato por parte de "EL USUFRUCTUARIO" y hasta el día 31 de diciembre de 2020.

SEXTA. "EL USUFRUCTUARIO" asume la obligación de hacer del conocimiento de "EL USUFRUCTANTE" cualquier perturbación de sus derechos respecto de los bienes usufructuarios y, en caso de no hacerlo, será responsable de los daños que resulten, como si hubieren sido ocasionados por su culpa.

SÉPTIMA. "EL USUFRUCTANTE" libera a "EL USUFRUCTUARIO" de la obligación de otorgar fianza por el usufructo que se le otorga.

OCTAVA. "EL USUFRUCTUARIO" tendrá derecho a ejercitar todas las acciones y excepciones reales, personales o posesionarias y ser considerado como parte de todo litigio que tenga que ver con los bienes materia del presente contrato, aunque sea seguido por EL USUFRUCTANTE".

NOVENA. Para el caso de que "EL USUFRUCTUARIO" incumpla con las obligaciones derivadas del presente contrato, "EL USUFRUCTANTE" podrá optar por la rescisión del mismo o exigir su cumplimiento. Para el caso de que se opte por la rescisión, el "EL USUFRUCTUARIO" perderá en beneficio del propietario los frutos y productos pendientes por recolectar, así como los bienes que hayan sido incorporados a los mismos.

DÉCIMA. Si alguna de las partes incurre en incumplimiento en alguna de sus obligaciones contenidas en este instrumento la otra podrá considerarlo resuelto de pleno derecho, sin necesidad de declaración judicial y en su caso accionar por los daños y perjuicios sufridos.

Las partes en este instrumento acuerdan que está prohibido traspasar, ceder, enajenar, arrendar o limitar en cualquier forma los derechos y obligaciones de los contratantes contenidos en este instrumento, salvo pacto por escrito de ambas partes.

DÉCIMA PRIMERA. Las partes señalan como domicilios convencionales para recibir todo tipo de documentos, notificaciones y demás comunicaciones los señalados en el capítulo de declaraciones de este instrumento.

DÉCIMA SEGUNDA. Convienen los otorgantes en que la celebración de este contrato carece de error, lesión o dolo y que no existe vicio alguno del consentimiento, por lo que renuncian en forma expresa a impugnar su nulidad por alguno de estos conceptos.

Las partes expresan en este contrato que lo contenido en el mismo contiene su voluntad expresa; por consiguiente, cualquier otro convenio, contrato o arreglo que en forma verbal o escrita se haya realizado, queda desde ahora sin efecto.

Cualquier modificación que las partes deseen realizar al contenido del presente Contrato, deberá efectuarse mediante acuerdo realizado por escrito y firmado por las partes.

DÉCIMA TERCERA. Queda expresamente convenido que el incumplimiento a cualquiera de las obligaciones que aquí se contraen, y aquellas otras que dimanen del Código Civil vigente para el Estado de Chihuahua, como consubstanciales a las obligaciones de las partes, será motivo de rescisión del presente contrato, y generará el pago de los daños y perjuicios que el incumplimiento cause a la contraparte cumplida.

Para la interpretación del presente contrato se estará a lo establecido en el Código Civil para el Estado de Chihuahua, vigente a la firma del contrato.

En caso de controversia, las partes aceptan procurar la conciliación y mediación a través del Instituto de Justicia Alternativa del Poder Judicial del Estado de Chihuahua.

Si no habiendo solucionado la controversia o conflicto, dentro de un plazo de 30 (treinta) días naturales desde que se inició el procedimiento señalado en el párrafo anterior, las partes se someten a la jurisdicción y competencia de los tribunales de la Ciudad de Hidalgo del Parral, del Estado de Chihuahua, así como a las disposiciones contenidas en el Código Civil vigente para el Estado de Chihuahua, renunciando expresamente al fuero que pudiera corresponderles en razón de su domicilio actual o futuro.

Leído el presente contrato y enteradas las partes de su contenido y alcances, lo firman en la Ciudad de Hidalgo del Parral, en el Estado de Chihuahua, a 10 días del mes de enero de 2020.

"EL USUFRUCTUARIO"

"EL USUFRUCTANTE"

"TESTIGO"

"TESTIGO"

CAPÍTULO IV

APORTACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

La última de las formas (más comunes) de adquisición de un activo intangible a una persona moral es cuando uno de los socios es titular de los derechos de la misma y decide aportar el activo a la sociedad para que sea explotada y aprovechada (para todos los fines señalados).

Esta aportación debe hacerse mediante asamblea o junta de socios, para efectos de que se reconozca en el capital y, a su vez, en los estados financieros y, por tanto, se le dé efectos fiscales.

Para ello y siguiendo la línea que se ha realizado, se presenta un ejemplo de acta de asamblea de aportación de activos intangibles para que el lector pueda tener una referencia de los mismos.

LABORATORIO ESPECIALIZADO DE PUEBLA, S.C.

ASAMBLEA GENERAL DE SOCIOS

12 DE DICIEMBRE DE 2020

En la ciudad de Puebla, del Estado de Puebla, siendo las 09:00 horas del día 12 de diciembre de 2020, se reunieron en el domicilio social de **LABORATORIO ESPECIALIZADO DE PUEBLA, S.C.**, las personas cuyos nombres aparecen debidamente firmados en la lista de asistencia que se adjunta al cuerpo de la presente formando parte integral de la misma, con el propósito de celebrar la Asamblea General de Socios.

Presidió la asamblea **Pedro Pérez Prado** y como secretaria y escrutadora actúa, **María González Pérez**.

Acto seguido, la escrutadora certifico la asistencia de los socios a dicho acto con base en la relación transcrita a continuación, en la cual se indican las claves de Registro Federal de Contribuyentes correspondientes a cada socio, atendiendo a lo prescrito por el artículo 27, párrafo 3o, del Código Fiscal de la Federación, información que fue debidamente confirmada con la copia simple de las cédulas de identificación fiscal presentadas por los socios en el acto, en su caso:

SOCIOS	PARTES SOCIALES	PORCENTAJE
Pedro Pérez Prado RFC XXX-000000-XXX	1	50%
María González Pérez RFC XXXX-000000-XXX	1	50%
TOTAL:	2	100%

Al proceder con dicha comprobación, la escrutadora certificó que la totalidad de las partes sociales con derecho a voto en las cuales se encuentra dividido el capital social de la Sociedad se encontraban debidamente representadas en la asamblea, tomando en consideración que los socios de la Sociedad presentaron físicamente sus respectivos títulos de partes sociales, por un lado, o que sus representantes legales presentaron las cartas poder requeridas para dicho efecto, por otro, así como lo asentado en el Libro de Registro de Socios y en el resto de la documentación corporativa de la empresa, razón por la cual el Presidente declaró dicho acto legalmente instalado sin que hubiera sido necesario publicar previamente la convocatoria respectiva.

Acto seguido, el Presidente dio lectura a la siguiente:

ORDEN DEL DÍA

ASAMBLEA GENERAL DE SOCIOS

1. Discusión y en su caso aprobación de la incorporación al patrimonio de la sociedad de la marca **LABESP**, mediante la cesión gratuita de la marca por parte del **C. Pedro Pérez Prado**.
2. Designación, en su caso, de los delegados especiales que deban ejecutar y, de ser necesario, formalizar o protocolizar las resoluciones adoptadas en la presente asamblea.

Después de que los socios aprobaron por unanimidad de votos los puntos a tratar en la asamblea de conformidad con la Orden del Día descrita, se procedió a desahogar el contenido de la misma de la siguiente manera:

PRIMER PUNTO DE LA ORDEN DEL DÍA. En atención al primer punto en el orden del día, el Presidente manifestó a los socios la solicitud de la incorporación al patrimonio de la sociedad de la marca **LABESP**, mediante la cesión gratuita de la marca por parte del **C. Pedro Pérez Prado**.

Una vez los asistentes tuvieron oportunidad de comentar el punto, decidieron adoptar por unanimidad las siguientes:

RESOLUCIONES

PRIMERA. El **C. Pedro Pérez Prado**, cede de forma gratuita la marca **LABESP** a la sociedad, acreditando su propiedad mediante título de registro de marca **1234567**, de fecha 08 de septiembre de 2015, emitido por el Lic. José Daniel García Rodríguez, Coordinador Departamental de Examen de Marcas "A" del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, incorporándose al acta de la presente asamblea, copia certificada del mismo.

SEGUNDA. El **C. Pedro Pérez Prado**, renuncia a cualquier derecho que tenga sobre el mencionado bien, siendo el mismo propiedad única y exclusiva de **LABORATORIO ESPECIALIZADO DE PUEBLA**.

TERCERA. Se determina el valor **\$17'936,749.00 (DIECISIETE MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y SEIS MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE PESOS 00/100 M.N.)**, el cual es determinado mediante dictamen valuatorio emitido por el Lic. Enrique Ángel Marcos Abularach, Corredor Publico Número 11 para la Plaza del Estado de Chihuahua, del cual se incorpora copia certificada al acta de la presente asamblea.

TERCER PUNTO DE LA ORDEN DEL DÍA. En atención al último punto en el orden del día, el Presidente propone a **Pedro Pérez Prado**, como delegado de la asamblea, con el propósito de que expidan las copias simples o certificadas de la misma que les fueren solicitadas, y en general, realizar cualquier acto necesario y suficiente para lograr los efectos jurídicos dispuestos por el contenido de la misma.

Una vez los asistentes tuvieron oportunidad de comentar el punto, decidieron adoptar por unanimidad las siguientes:

RESOLUCIONES

PRIMERA. Se designa como delegado especial de la presente asamblea a **Pedro Pérez Prado**, con el propósito de que expida las copias simples o certificadas de la misma que les fueren solicitadas, y en general, realizar cualquier acto necesario y suficiente para lograr los efectos jurídicos dispuestos por el contenido de la misma.

SEGUNDA. Tomando en consideración que, de conformidad con los asuntos anteriormente tratados, el acta de la presente asamblea debe ser formalizada según el Código Civil para el Estado de Puebla, así como inscrita ante el Registro Público correspondiente para surtir efectos frente a terceros, se solicita al recién nombrado delegado especial de la misma que se encargue de la ejecución de los trámites respectivos, así como de la transcripción de su texto en el Libro de Registro de Asambleas de Socios correspondiente

No habiendo más asuntos que tratar, entró en receso la Asamblea, a efecto de que se preparará la presente acta. Posteriormente, se reanudó la reunión y se leyó este texto, siendo aprobada por los presentes y firmada de conformidad por el Presidente y la Secretaria de la Asamblea.

La presente acta fue elaborada atendiendo a los requisitos impuestos por los Estatutos Sociales de la Sociedad, por el Código Civil Para El Estado de Puebla y por el Código Fiscal de la Federación, entre otras disposiciones legales vigentes y aplicables.

La asamblea se levantó a las 09:30 horas del 12 de diciembre de 2020

Pedro Pérez Prado
Presidente y Socio

María González Pérez
Secretaria, escrutadora y socia

CAPÍTULO V

ACTIVOS INTANGIBLES DE GENERACIÓN INTERNA

En primer término, existen diversas opiniones que señalan que las normas de información financiera y la legislación fiscal prohíbe el reconocimiento de los activos de generación interna, criterio que no comparte del autor del presente libro.

La contabilidad es el registro de las actividades actuales de momento a momento, por lo que, para realizar el registro de los gastos preoperatorios de un activo intangible, debe conocerse en el momento del reconocimiento de los mismos que se ejecutan para la creación de un activo intangible.

Lo anterior con base en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, párrafo 69, que señala lo siguiente:

En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios.

En el mismo sentido lo hace el párrafo 52 de la NIF-C8:

Los costos de investigación (o en la fase de investigación de un proyecto) deben reconocerse como un gasto ordinario en el periodo en que son devengados. Esto se debe a que la naturaleza de la investigación es tal que no hay certeza suficiente de que se obtendrán beneficios económicos futuros, como resultado de los desembolsos efectuados durante la fase de investigación.

Por lo tanto, en un inicio se pueden realizar gastos que no se consideren dentro del intangible ya que no existe la certeza de que dichos desembolsos lo vayan a generar, por no existir la fase de investigación.

Sin embargo, existe la posibilidad que en fase de desarrollo del intangible se observe y reconozca el mismo, como lo señala el párrafo 58 de la NIC-38, que establece que:

En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

Lo anterior siempre y cuando se cumplan los elementos de los intangibles.

Entonces, de un debido razonamiento debemos considerar que, aunque en un inicio se pueda estimar que las normas financieras impiden el reconocimiento de activos intangibles de generación interna, lo cierto es que esa situación ha cambiado y si, en un inicio, de los gastos generados no se tenía la certeza de que tuvieran como consecuencia un activo intangible, los mismos deben ser reconocidos como eso, es decir, como "gastos".

Pero, si una vez desarrollado y en explotación el activo cumple con los elementos de considerarse intangible, este puede ser incorporado a los estados financieros (de las distintas formas que veremos más adelante) para efectos de aumento de capital social, contable y dependiendo de la situación, otorgarle efectos fiscales.

Paco Lopez-Amador - <https://www.facebook.com/paco.lopez.amador> - francisc@lamador@gmail.com

Una vez identificados todos los costos asociados al activo, se tendrá una valorización inicial para este elemento y luego de su reconocimiento inicial se seguirá con el mismo reconocimiento posterior que para cualquier activo intangible que tenga la entidad, existiendo dos modelos posibles para seguir contabilizándose, que son:

- Modelo del costo.
- Modelo de revaluación.

En el primer modelo se presentan los activos a su costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro. En este modelo no hay ningún ajuste por el incremento en el valor debido a las cambiantes circunstancias.

A su vez, las Normas de Información Financiera (NIF), publicadas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), indican que todo activo deberá ser registrado a valor razonable, término que define como “El precio que se recibiría al venderse un activo o se pagaría por transferir o liquidar un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado, a la fecha de valuación.”¹

En el segundo modelo, de revaluación, el activo se registra al costo, pero posteriormente su valor en libros se ve modificado por la apreciación de valor al ser llevado a la su razonabilidad.

Sencillamente, el modelo de revaluación de activos permite un ajuste tanto a la baja como al alza en el valor de un activo, mientras que el modelo de costo solo permite el ajuste a la baja a causa del uso o deterioro de los mismos.

Bajo el modelo de revaluación, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) permiten que estas se realicen de manera regular, de manera que el valor en libros no difiera del valor razonable a la fecha del balance.

Si el resultado de la revaluación de activos fijos trae un incremento en el valor, se deberá acreditar el patrimonio por superávit por revaluación a menos que represente la reversa de un decremento en la revaluación del mismo activo, anteriormente reconocido como gasto, en cuyo caso deberá ser reconocido como ingreso.¹

Para efectos prácticos, se señalan dos ejemplos de cada modelo.

a) Modelo de costos

La empresa Desarrolladora de *Software*, S.A. de C.V., pretende saber el valor de un software contable que desarrolló y para ello pretende usar el modelo de costos.

Dentro de su determinación de valor debe incluir los salarios y honorarios pagados a sus colaboradores (hora-hombre), el porcentaje parcial del uso de los equipos informáticos para desarrollarlo, así como los gastos en que incurrieron para realizar el debido registro de los derechos de autor del mismo.

De la sumatoria de estos costos se obtiene el valor del activo intangible desarrollado.

La inversión de la empresa en la tecnología incluye los costos asociados al *software*, desarrollo, protección y venta de la tecnología.

Dichos costos son conocidos por la empresa y tienen la posibilidad de razonablemente ser estimados por los usuarios. Representan lo mínimo que la empresa querría obtener de la comercialización y negociación, con los intereses o costos financieros asociados.

A partir del punto de vista del cliente, se puede explicar que a lo largo del desarrollo ha habido ineficiencias, errores o costes extraordinarios que no han aportado costo a la tecnología y, por consiguiente, no deberían ser integrados en el costo.

Ante aquello, se debería contraponer su costo de posibilidad, o sea, cuánto le costaría al cliente, tanto en tiempo como en dinero, entrar a una tecnología parecida o equivalente, bien por desarrollo propio, bien por medio de averiguación y compra de la misma.

Sin embargo, para el usuario este costo podría ser irrelevante debido a que su interés, y por consiguiente el costo que estaría dispuesto a abonar por la tecnología, debe referirse al potencial de construcción de costo de la misma para su comercio. Finalmente, el objetivo, sea como sea, residiría en tener un conocimiento realista de los costos incurridos por la empresa, así como la relevancia de esta inversión para la estimación del costo por parte del licenciatario.

Para comprender los costos asociados al desarrollo de la tecnología hay un beneficio adicional que es conocer los costes aproximados en los cuales incurrirían sus participantes para entrar o desarrollar tecnologías semejantes.²

b) Modelo de revaluación

La empresa Desarrolladora de *Software*, S.A. de C.V., desea saber el valor del mismo software contable, pero ahora usando el modelo de revaluación.

Dentro de su determinación de valor, además de los costos directos, debe tomar en cuenta el valor de activos similares, el costo de reposición, la posibilidad de venta e incluso las finanzas de la desarrolladora, ya que no es lo mismo que sea una empresa de reciente creación la que lo distribuya o utilice, a que sea otra con pleno reconocimiento y utilidades comprobadas.

El análisis de estos elementos puede mostrar que el método de revaluación sería mayor al de costos, ya que implica diversas variantes que impactan en el valor del activo.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el valor de las revaluaciones, según la NIC-38, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad para asegurar que el valor en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- a)** Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b)** Normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
- c)** Los precios están disponibles al público.

Si se incrementa el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá en otro resultado global y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. Cuando se reduzca el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, esta disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

CAPÍTULO VI

VALOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Uno de los puntos aún controversiales en cuanto a los activos intangibles es la determinación del valor de los mismos.

La controversia se basa esencialmente en la generación o adquisición del activo intangible, ya que, si el mismo es generado u obtenido de una fuente externa, el valor que se le otorgue para efectos de su reconocimiento será el precio pagado por el mismo.

Si el activo intangible se ha generado internamente o, lo que es lo mismo, no va a existir un tercero que lo haya cedido o trasladado es cuando puede existir cierta problemática.

El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, comprendiendo todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo con tal de que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- Los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la Norma Internacional de Contabilidad-NIC-19) derivadas de la generación del activo intangible.
- Los honorarios para registrar los derechos legales.
- La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

Una vez obtenido el costo anterior, se podría revaluar el activo (de conformidad con el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -LISR-) para obtener el monto original del intangible mediante el valor razonable con la intención de cuantificar la inversión y así aplicar la tasa del 15% anual para los gastos diferidos.

Lo anterior toda vez que la LISR no señala que la deducción de inversiones, mediante la aplicación de los porcentajes máximos de la misma ley, se haga sobre lo establecido en un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), sino que señala que debe ser aplicado sobre el monto original de la inversión, el cual, como se ha dicho, se puede obtener mediante un avalúo

El anterior argumento es corroborado por los siguientes criterios:

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSIÓN. PARA DETERMINAR LA BASE DEL MISMO ES VÁLIDO CONSIDERAR EL PRECIO PAGADO POR LA ADQUISICIÓN DEL BIEN INMUEBLE CONSIGNADO EN UNA ESCRITURA PÚBLICA CON MOTIVO DE UN CONTRATO DE COMPRAVENTA. - En el artículo 37, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2011, se establece que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por la citada Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca dicho ordenamiento legal, y que el monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por diversos conceptos. **Ahora, del numeral en comento no se advierte que establezca que el precio del bien tiene que corresponder a un valor ya determinado, mucho menos que este haya sido obtenido a través de un avalúo, es decir, el legislador no vinculó el precio en comento a un documento en específico;** en consecuencia, si la parte actora aporta al juicio contencioso el instrumento tirado ante notario público (escritura pública) en el que se hace constar la compraventa de un inmueble y la cantidad pagada por la adquisición, dicho monto debe ser considerado como base para determinar el monto original de la inversión.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 405/15-14-01-4. Resuelto por la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 15 de febrero de 2018, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Francisco Enrique Valdovinos Elizalde. Secretario: Lic. Alejandro Ubando Rivas.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Octava Época. Año III. No. 28. Tesis VII-CASR-PA-82. Noviembre de 2018, p. 769.

(Énfasis añadido.)

BASE PARA EL CÁLCULO DE LA CONTRIBUCIÓN POR CONCEPTO DE DERECHOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO, DERIVADO DE UNA CONCESIÓN DEL ESPACIO UBICADO EN LA ZONA ECONÓMICA EXCLUSIVA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 232, FRACCIONES I Y III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS. - Si bien es cierto el precepto legal invocado no establece los lineamientos para formular el avalúo de los bienes concesionados, ello no puede tener el alcance que pretende la empresa actora, en el sentido de que no es posible determinar el valor del bien concesionado en la zona económica exclusiva y, que por tal razón, no puede legalmente calcularse el derecho, al no existir los datos que permitan establecer un elemento esencial de la contribución. En efecto, la correcta inteligencia del artículo 232, fracciones I y III, segundo párrafo, para determinar la base de la contribución, **es el avalúo emitido por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales (actualmente Instituto de Administración de Avalúos de Bienes Nacionales); por ende, el hecho de que no exista un mercado homogéneo sobre derechos de vía en áreas marítimas, no significa que por ello no pueda legalmente calcularse la base de la contribución por concepto de derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público concesionado, pues la mencionada Comisión de Avalúos sí efectuó el avalúo correspondiente, aun cuando en el mismo haya expresado diversas razones para justificarlo, al no existir un mercado homogéneo sobre derechos de vía en áreas marítimas.**

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30440/05-17-05-6 y 38727/05-17-06-6 Acumulados. Resuelto por la Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de noviembre de 2010, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Francisco Cárdenas Elizondo. Secretario: Lic. Daniel Caporal Ortiz.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Sexta Época. Año III. No. 36. Tesis VI-TASR-V-21. Diciembre 2010, p. 98.

(Énfasis añadido.)

Igualmente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) estableció el siguiente criterio:

RENTA. EL CONCEPTO “COSTO DE ADQUISICIÓN”, ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA QUE EL CONTRIBUYENTE DISMINUYA SU BASE GRAVABLE, NO ES APLICABLE PARA LOS BIENES QUE SE HUBIEREN OBTENIDO SIN HABERSE PACTADO NI EROGADO ALGUNA CANTIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013). Para determinar los ingresos de las personas físicas por la enajenación de bienes, debe atenderse al concepto “costo de adquisición” previsto en el artículo 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2013, que señala que dicho costo será igual a la contraprestación pagada para adquirir el bien, y que cuando se hubiese adquirido a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 152 del citado ordenamiento que prevé las reglas para identificar el costo de adquisición cuando la contraprestación no existe o cuando no se pactó, por las características del acto jurídico del que derivó la adquisición del bien. **De ahí que tratándose de la enajenación de bienes que se hubieran obtenido sin haberse pactado ni erogado alguna cantidad, como es el caso de bienes adquiridos por herencia, no puede alegarse la existencia de algún costo de adquisición, esto es, en esta hipótesis no puede considerarse que dicho costo sea el valor real o precio de mercado de los bienes; de ahí que en los casos en que no existió alguna contraprestación para adquirir un bien, el citado artículo 152, mediante una ficción jurídica, concede el cálculo de un costo de adquisición, permitiendo al contribuyente la deducción de su base gravable por una erogación que nunca se efectuó.**

Amparo en revisión 50/2013. Marcos Franco Hernaiz y otros. 3 de abril de 2013. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de abril de 2014 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

No. de Registro 2006177. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Libro 5. Tomo I. Primera Sala. Materia Administrativa. Tesis Aislada. Tesis 1a. CXL/2014 (10a.). Abril de 2014, p. 815.

(Énfasis añadido.)

De lo anterior tenemos que no es necesaria la utilización u obtención de un CFDI para amortizar un bien intangible que fue creado internamente, ya que no se vincula a este documento el establecimiento del monto original de la inversión.

El mencionado argumento se sustenta en las siguientes conclusiones:

1. El artículo 31, segundo párrafo, de la LISR señala que: ***El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de...***

2. El concepto de “precio” es descrito por el Diccionario de la Real Academia Española, como: ***El valor pecuniario en que se estima algo.***

3. El artículo 6, fracción II, de la Ley Federal de Correduría Pública (LFCP) señala que al corredor público corresponde: Fungir ***como perito valuador, para estimar, cuantificar y valorar los bienes, servicios, derechos y obligaciones que se sometan a su consideración, por nombramiento privado o por mandato de autoridad competente;***

4. El concepto de valorar (avalúo) es descrito por el Diccionario de la Real Academia Española, como: ***Señalar el precio de algo, o como, reconocer, estimar o apreciar el valor o mérito de alguien o algo.***

El artículo 1292 del Código de Comercio (Ccom) dispone que: *Los instrumentos públicos hacen prueba plena...*

Igualmente, el artículo 1300 del Ccom indica que: *Los avalúos harán prueba plena.*

Por tanto, si el monto original de la inversión comprende el precio del bien, entendiéndose por este el valor pecuniario en que se estima algo, para efectos fiscales tendría que aceptarse que el precio del bien (léase “monto original de la inversión”) es el que se refleje en un avalúo emitido por un corredor público, cuyo documento hace prueba plena.¹

Sin embargo, lo ideal es que, aunque el activo sea obtenido de fuente externa, se lleve a cabo el dictamen de valor para conocer que el precio pactado se encuentra dentro de los valores de mercado.

CAPÍTULO VII

EFFECTOS FISCALES DE LA REVALUACIÓN DEL ACTIVO INTANGIBLE

Como hemos señalado en páginas anteriores, el adquirente o generador de un activo intangible puede realizar la deducción mediante la amortización de los porcentajes máximos señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Sin embargo, ese no es el único efecto fiscal que se puede obtener de los activos intangibles.

Específicamente, aquellos que fueron generados internamente, reconocidos con un costo inicial, pueden revaluarse (como ha sido probado) siendo que esta revaluación no será considerada un ingreso para la entidad que la realice.

Lo anterior se afirma derivado de lo establecido en el artículo 16 de la LISR, el cual a la letra señala que:

Artículo 16. Las personas morales 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. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, **no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente** por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación **ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.**

...

(Énfasis añadido.)

Ahora bien, ha sido discutido ampliamente si a dicha revaluación se le puede dar efectos fiscales, para lo cual consideramos que sí se puede.

Se afirma lo anterior derivado de que esa situación no ha sido precisamente negada para la LISR.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver la constitucionalidad de diversos artículos que niegan el derecho de revaluar ciertas partidas y darles efectos fiscales, ha señalado que estos deben ser reconocidos para tales finalidades.

De forma ilustrativa, se transcribe la siguiente jurisprudencia.

RENTA. EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN. El citado precepto, al establecer que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se tome exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal,

también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a su capacidad contributiva, en razón de que los artículos 44, 45 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conminan a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas de aquéllos, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación—el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

Tesis de jurisprudencia 184/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de diciembre de 2016 a las 10:14 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 05 de diciembre de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

No. de Registro 2013226. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Libro 37. Tomo I. Segunda Sala. Materia Constitucional, Administrativa. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 184/2016 (10a.). Diciembre de 2016, p. 687.

Derivado de lo anterior, consideramos correcto que a la revaluación del activo intangible (siempre y cuando cumpla los requisitos señalados por la NIC-38) se le pueda dar un efecto no solo contable y financiero, pero también fiscal, para su deducción mediante amortización.

CAPÍTULO VIII

EFFECTOS FISCALES PARA EL CEDENTE O ENAJENANTE DEL ACTIVO

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) grava los ingresos que obtiene una persona moral o física. Consecuentemente, los ingresos que se obtienen al explotar activos intangibles se encuentran gravados en el marco de la mencionada ley, afirmación que desprendemos de lo que disponen sus artículos 16 y 90.

Resulta sobresaliente destacar que la explotación de estos activos en el mercado normalmente se da de manera fusionada con bienes de carácter material, los cuales también tienen un valor de comercialización que se ve incrementado por el activo intangible que se está explotando de manera conjunta, incorporada e indisoluble en la operación respectiva.

Basta pensar, por ejemplo, en una bebida gaseosa de marca reconocida cuyo valor en el mercado va en función de los costos de producción del bien material y el margen de utilidad que se espera obtener por su explotación; este último será determinado en gran medida por el valor que la marca tenga en el mercado, lo que evidentemente podrá aumentar la utilidad ocurriendo lo contrario si no contara con la marca o signo explotado.

Para efectos fiscales, esta cuestión se traduce en que el total del ingreso es acumulable para el pago del impuesto sobre la renta (ISR) —en un primer término—, sin que resulte en que porcentaje derivó de la explotación del bien físico y del bien intangible.

Asimismo, existe de inicio el mismo tratamiento para los ingresos obtenidos por personas físicas y morales, salvo que en las primeras se considera hasta el momento efectivo de su cobro, mientras que en las segundas es el devengo del ingreso, es decir, el derecho de su cobro.

Sin embargo, en la venta de activos intangibles se genera un fenómeno interesante por la diferencia que se establece entre las personas físicas y morales como enajenantes.

Los efectos fiscales del ingreso en materia del ISR, como consecuencia de la transmisión de un activo intangible, resulta ser incierta, ya que de acuerdo con lo que disponen los artículos 18, fracción IV, y 101, fracción X, de la LISR, el ingreso acumulable para la transmisión de activos en personas morales es el total del ingreso obtenido, mientras que para personas físicas es solo la ganancia acumulable

Entonces, tenemos que la venta de un intangible por una persona moral acarrea la acumulación total del ingreso, con las ventajas de poder deducir el porcentaje del bien que no se haya realizado a la fecha de su venta o cesión.

Pero, para la persona física, se podrá estar a lo señalado en la misma ley, que es únicamente acumular la ganancia por la venta del activo.

¿Cómo se calcula esta ganancia?

Para ello, se debe conocer el monto original de la inversión del activo, el cual, como ya vimos en cuestión de aquellos por los que no se pagó o se generaron internamente, puede

ser conocido mediante el avalúo practicado por corredor público o autorizados por las autoridades fiscales.

Entonces la ganancia sería la diferencia entre el valor determinado en avalúo y el precio de venta; pero, si esta es igual o menor que el 10% se considera que no existe ganancia y por lo tanto no habría que enterar ISR.

Esta situación se prevé en el primer párrafo del artículo 125 de la LISR, que a la letra dice:

Artículo 125. Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV de esta Ley; en cuyo caso, se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

Entonces, tenemos que, cuando una persona física vende un activo intangible que no es parte su actividad empresarial, puede y debe realizar el cálculo de la ganancia, siendo la misma que se determina entre la diferencia del precio pactado y el avalúo practicado por corredor público, otorgando un beneficio fiscal interesante a la hora de recibir el pago por el activo vendido.

Por tanto, puede concluirse, en relación con este punto específico, que si bien es cierto que las personas morales al igual que las personas físicas están obligadas a acumular la totalidad de sus ingresos, incluso si estos derivan de la adquisición de bienes por los que no se realizaron erogaciones, aunque los mismos sí tenían un valor económico, o la hicieron en un monto menor a su valor real, en el caso de las personas morales la ley no proporciona los elementos necesarios para determinar la cantidad de ingreso ni la facultad a favor de la autoridad para verificarlo, mientras que en el caso de las personas físicas sí lo hace.

Lo anterior confirma lo que señala Mauricio Jalife Daher en el sentido de que resulta necesario reformar la legislación fiscal para permitir resolver el actual divorcio entre la realidad material, jurídica y contable que existe en la expresión y el manejo de los activos intangibles en las empresas, específicamente en las personas morales, pues impacta, desde luego, en el ámbito fiscal de acuerdo con los antes expuesto.

CAPÍTULO IX

EFFECTOS FISCALES PARA EL CESIONARIO O ADQUIRENTE DEL ACTIVO

Por el lado del adquirente del bien intangible, la erogación que realiza es deducible de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en su fracción IV. Igual consecuencia tendrá una persona física de acuerdo a la fracción IV del artículo 103 y al primer párrafo del artículo 104 de la misma ley.

De conformidad con lo señalado en el artículo 31 de la LISR, las inversiones por su propia naturaleza no pueden deducirse en un mismo ejercicio como los gastos, por lo que, para los efectos que tratamos, al realizarse una inversión en materia de activos intangibles es menester que la deducción se realice en los porcentajes máximos autorizados por esta ley, para lo cual es necesario saber qué porcentaje corresponde a cada tipo de bien.

A su vez para determinar el porcentaje respectivo, es necesario saber frente a qué tipo de inversión nos encontramos, ya que de conformidad con el artículo 32 de la LISR existen tres tipos:

1. Activos fijos.
2. Gastos diferidos.
3. Cargos diferidos.

En el examen que se haga de las definiciones legales, que el mismo precepto señala, se advierte que los activos intangibles pueden ser tanto gastos como cargos diferidos, en virtud de que de los elementos que los definen se desprende que las patentes, los modelos de utilidad, al igual que los diseños industriales, las marcas, los avisos y los nombres comerciales constituyen activos intangibles que están destinados a reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por lo que pueden ser tanto gastos como cargos diferidos.

Ahora bien, para saber si estamos frente a gastos o cargos diferidos, tratándose de personas morales, es indispensable saber: **(i)** cuál es el periodo de duración del beneficio concedido por el activo intangibles, y **(ii)** si dicho periodo es inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

La primera cuestión se dilucida si existe una legislación que establezca el periodo de duración del derecho a explotar el bien o activo intangible. Por ejemplo, en el caso de las marcas es de 10 años prorrogables de manera indefinida, pero en el caso de patentes la explotación es de 20 años improrrogables.

Sin embargo, en relación con la segunda cuestión, siempre dependerá del caso particular, por lo que, para considerar a un activo intangible como un gasto o como un cargo diferido, invariablemente será necesario ubicarse en el supuesto específico y verificar el tiempo de duración que se ha fijado o que le resta a la persona moral de la cual estamos hablando.

Pero tal situación es realmente complicada, ya que, para el caso en que la duración de la persona moral sea de 99 años (como es normalmente en la práctica), parece indiscutible que las erogaciones que realice por concepto de inversión en patentes –por ejemplo– tendrán el carácter de gastos diferidos, puesto que la duración de la vigencia de los derechos de estos activos intangibles es muy inferior al periodo señalado, lo que indudablemente se podrá determinar desde el momento en que se haga la erogación, siempre y cuando a la sociedad no le quede un tiempo de vida inferior a alguno de los plazos de vigencia de esas figuras jurídicas.

En otra situación, cuando estamos hablando de signos distintivos, es decir, marcas, la problemática se evidencia porque la duración de los derechos derivados de estos intangibles, en principio, es de 10 años, un término inferior a los 99 años referidos, pero con la particularidad de ser prorrogables de forma indefinida, por lo que, al momento de realizar erogaciones para adquirir una marca (de un tercero), no es posible saber si la duración del derecho será inferior a la actividad de la empresa, pues dependerá de una condición con toda su acepción jurídica, es decir, de un acontecimiento futuro de realización incierta cuya actualización dependerá que el derecho de la deducción se dé en porcentajes diversos.

Lo anterior no contesta la interrogante sobre si es un gasto o un cargo diferido, debiendo resolverse en el momento en que se realiza la erogación, permitiéndonos afirmar que el artículo 32, párrafos tercero y cuarto, de la LISR no resuelve, tampoco, la cuestión, ya que únicamente adopta reglas rígidas que no se sujetan a ninguna variante o condicionante, sin que se advierta de su interpretación una variación.

En este caso, considero que se debe acudir al plazo inicial de 10 años, derivado del principio general de derecho “donde la ley no distingue, no se debe distinguir”; por tanto, si las leyes que regulan los activos intangibles no distinguen entre ellos, tampoco lo debe hacer para efectos fiscales, por lo que hay que considerarlo como gasto diferido.

Especial atención se debe prestar cuando se trata de personas físicas quienes realizan la erogación, ya que, de conformidad con los artículos 103, fracción IV, y 104, primer párrafo, de la LISR, la deducción de inversiones para dichos contribuyentes se realizará de acuerdo a las reglas previstas en los artículos 31 a 38 de la misma ley, pero esta remisión es omisa en precisar la forma en que se distinguen gastos y cargos diferidos, puesto que para la persona moral la característica que los diferencia es únicamente la duración legal de la misma, la cual no es aplicable a las personas físicas.

Para tales efectos, considero que debe aplicarse el porcentaje más benéfico para el contribuyente (15%) de cargos diferidos, pues la persona física no puede verse afectado por la imprecisión de legislador.

CAPÍTULO X

ESQUEMAS REPORTABLES Y ACTIVOS INTANGIBLES

El modelo mexicano de esquema reportable se basa en la acción 12 de las 15 que conforman el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cuyo título es: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Este documento es parte de lo que podemos considerar como guías en favor de las administraciones tributarias de los países para que estas obtengan información puntual, exhaustiva y oportuna sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva.

La acción 12 propone a los países establecer un régimen de declaración obligatoria, el cual debe ser claro y fácil de entender, al mismo tiempo que sea fuente de información transparente para la autoridad tributaria. Este procedimiento implica que tanto el promotor del esquema como el contribuyente sean quienes declaren, buscando que sea el promotor de la estrategia fiscal quien deba hacerlo en primera instancia.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), en su reforma para 2020, recoge este modelo al que llama “esquemas reportables” y lo incluye en el nuevo título sexto al que denomina “De la revelación de esquemas reportables”, en su capítulo único, artículos 197 al 202.

En este mismo apartado, se define como esquema cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que generan o pueden generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México. Exceptúa del concepto esquema la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

En este contexto, se ubica como esquema reportable a un concepto o idea que determina un comportamiento en un contribuyente que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México que debe informarse a la autoridad fiscal de manera previa a su aplicación.

Específicamente, en el artículo 199 del CFF se enlistan 14 supuestos. Si se cumple cualquiera de ellos se considera la existencia de esquemas reportables:

1. Si el esquema evita que las autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
2. Que eviten que el contribuyente pague el ISR.
3. Que permita transmitir pérdidas fiscales a personas distintas de las que la generaron.
4. Cuando se trate de una serie de pagos que, al final, retornen la totalidad o una parte del monto original a la persona que lo efectuó, o a alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
5. Si se trata de un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble tributación, cuando esos ingresos no estén gravados en su país de origen, o si lo están, sea a

una tasa reducida.

6. Involucre operaciones entre partes relacionadas:

a) Que transmitan activos intangibles difíciles de valorar.

b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresarias sin contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos, o cuando por reduzca su utilidad de operación en más del 20% como consecuencia.

c) Cuando se transmita o conceda el uso temporal de bienes y derechos, o bien, se presten servicios sin una contraprestación a cambio.

d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos.

e) Si se usa un régimen de protección unilateral concedido en los términos de una legislación extranjera.

7. Cuando se use para evitar constituir un establecimiento permanente en México.

8. Si involucra la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente que permita su depreciación por otra parte relacionada.

9. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.

10. Si evita la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.

11. En caso de que el contribuyente disminuya pérdidas fiscales cuyo plazo para ser disminuidas esté por terminar.

12. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo, 142, fracción V, segundo párrafo, y 164 de la LISR.

13. Si otorga el uso o goce temporal de un bien y el arrendador a su vez otorga el uso o goce temporal del mismo al arrendador o a una parte relacionada de él.

14. Si involucra operaciones cuyos registros contables y fiscales tengan diferencias de más del 20%, excepto en el caso de que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Para efectos de este estudio, mediante la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) se establecieron los datos que deben llevar las declaraciones de esquemas reportables; para los relacionados con activos intangibles son los siguientes:

Fracción VI. Precios de Transferencia–Partes relacionadas

Beneficiarios del esquema

a) Intangibles difíciles de valorar

- Datos de quien transmite y quien adquiere el intangible.
- Datos del intangible (Valor, fecha, contraprestación, forma de liquidación, etcétera).
- Indicar si hay una cláusula de ajuste en la contraprestación por cambios significativos en el beneficio esperado.
- Datos de valuación (metodología, si fue a mercado, quien la realizó, etcétera).
- Si quien adquiere reside en México o es un extranjero con establecimiento permanente: **(i)** datos de las personas involucradas, **(ii)** ubicación de la operación en los estados financieros, **(iii)** asientos contables y **(iv)** normas financieras aplicadas.

b) Reestructuras

- Indicar si implica:
 - Conversión del modelo de distribución.
 - Conversión del modelo de manufactura.
 - Transferencia de intangible o riesgos dentro del grupo.

- Racionalización, especialización o desespecialización, reducción del negocio o cierre de operaciones en México.
- Si hay conversión del modelo de fabricación, indicar el modelo adoptado:
 - Manufactura en consignación.
 - Manufactura bajo contrato.
 - Manufactura de riesgo limitado.
 - Manufactura completa o de pleno derecho.
 - Ensamblador u otro tipo.
- Si hay conversión del modelo de distribución, indicar el modelo adoptado:
 - Distribuidor.
 - Distribuidor de riesgo limitado.
 - Distribuidor completo o de pleno derecho.
 - Comisionista.
 - Agente u otro tipo.
- Datos de todas las personas de grupo empresarial involucradas, nombre del grupo y país donde tiene su sede principal.
- Si la reestructura es mediante fusión, escisión o cambio de accionistas indicar:
 - Datos de los instrumentos notariales.
 - Estados Financieros.
 - Autorización de diferimiento de impuesto, de ser aplicable.
 - Autorización de enajenación a costo, de ser aplicable.
 - Si aplica el artículo 13 de los Convenios.
 - Si se pagará contraprestación por transferir activos, funciones o riesgos; de no haber, indicar la razón de negocios.
- Indicar si algún beneficiario tributa en el Título II de la LISR.
- Porcentaje de reducción de la utilidad fiscal tres años atrás y tres años proyectados.
- Indicar si por virtud de la reestructura un extranjero constituirá establecimiento permanente en México.
- Indicar si se pagará ISR en México o bien las razones de que no haya pago.
- Indicar si se reubicarán activos, funciones o riesgos y a qué país.
- Ahorros netos financieros y fiscales.
- Beneficio económico en el país donde se reubican.
- Costos en México y los costos en el país de reubicación.
- Forma de documentar la razón de transferir activos, funciones y riesgos.
- Indicar si se evaluaron otras alternativas a la reestructura y cómo se documentó.
- Indicar si se terminan contratos vigentes o se renegocian sustancialmente, proporcionando detalle de los cambios.
- Indicar por qué la forma jurídica no difiere de la sustancia económica de las operaciones.

Fracción XIII. Uso o goce temporal de bienes

- Tipo de bien que se otorga en uso temporal e indicar si es un arrendamiento puro o financiero conforme a normas financieras.
- Datos de arrendador, arrendatario y de la parte relacionada.
- Ingresos de arrendatario y sus deducciones, periodo de vigencia, tratamiento contable.
- Si el beneficiario reside en México o es un extranjero con establecimiento permanente: **(i)** datos de las personas involucradas, **(ii)** ubicación de la operación en los estados financieros, **(iii)** Asientos contables y **(iv)** normas financieras aplicadas.
- En bienes tangibles indicar ubicación y en intangibles el país de aprovechamiento.

Cabe señalar que no todos los reconocimientos, cesiones, usufructos o cualquier otro medio de adquisición de un activo intangible, encuadra en un esquema reportable, por lo que no deben generalizarse los usos de los mismos, y únicamente estudiando el caso concreto se podrá definir si el mismo tendrá que declararse como tal.

CAPÍTULO XI

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En México, si bien es cierto que desde 1997 se ha venido adecuando una normativa sobre precios de transferencia –artículo 64-A Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), actual 215–, es a partir del 2002 cuando se generaliza la obligación de documentar las operaciones vinculadas en la fracción XV del artículo 86 de la LISR; a la vez, se señala en el numeral 216 del mismo ordenamiento los métodos que se deben utilizar para tal efecto. Además, y aunque parezca una obviedad referirlo, es preciso mencionar que el consultor o especialista en precios de transferencia deberá tener en cuenta otros preceptos jurídicos que afectan las operaciones vinculadas, tales como el artículo 45-H, 72, fracción V, 76, fracción VI, y 86, fracción XIII, de la LISR; 64, 65, 66, 69, 70 a 75 y 81 de la Ley Aduanera, así como las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), entre otros.¹

No obstante, sobre la transferencia de bienes intangibles la normativa sigue siendo muy incipiente y poco clara.

Sin embargo, la autoridad fiscal, a partir del 2008 ha venido desarrollando la Unidad de Precios de Transferencia del Servicio de Administración Tributaria (SAT); de la misma forma, es un hecho que las auditorías de precios de transferencia ya no solo se dirigen hacia la industria maquiladora e industria farmacéutica, sino también hacia distribuidoras de eléctricos, fabricantes de productos de consumo y migración de bienes intangibles, entre otros. Todo esto se ha acompañado del establecimiento de mayores requisitos tanto para los contribuyentes como para los dictaminadores.

Un ejemplo lo encontramos en la obligación del contribuyente de presentar, conjuntamente con su declaración anual, una declaración informativa de las operaciones que haya realizado con empresas vinculadas, además de que debe preparar un estudio de precios de transferencia, de forma que, si el contribuyente no cumple con estas obligaciones, lo hace con errores o de manera deficiente, se hará acreedor a fuertes sanciones por parte de la administración tributaria. Así las cosas, la administración tributaria, con esta información, tendrá los elementos esenciales para iniciar sus facultades de comprobación.²

Por su parte, tal autoridad debe basar su análisis en este estudio para agilizar su trabajo y poder comprobar que los precios establecidos efectivamente son equiparables a los del mercado.

Otro punto que debe quedar claro es el concerniente a la determinación de la vinculación existente entre las partes, para ello es recomendable que se presente un diagrama que referencie el nombre de cada unidad de negocios y el correspondiente país donde se encuentra la misma. Este diagrama adquirirá un mayor valor si se complementa con una breve descripción del negocio grupal en el ámbito internacional.

Derivado de la vinculación existente entre las empresas examinadas, y atendiendo a un orden lógico, el siguiente paso dentro de este estudio consistirá en demostrar que los valores utilizados por la empresa evaluada corresponden a los utilizados en el mercado; para ello, se deberá aportar documentación consistente en los contratos que tutelen las operaciones vinculadas, órdenes de compra, facturas y transferencias de fondos.³

La descripción de las transacciones realizadas debe puntualizar y explicar a fondo los términos en que se efectúan, siendo necesario aplicar un análisis comparativo en la medida de lo posible, tomando en cuenta todo un conjunto de factores –las características de los bienes y servicios, los contratos, las funciones, activos utilizados y riesgos asumidos, las estrategias de negocios y los mercados en los que se opera– que influyen al momento de realizar la operación; lo anterior, de conformidad con lo establecido en los artículos 72-V y 76-VI, en relación con el 215 de la LISR.

Así las cosas, segmentar la transferencia en las partes que componen la transacción entre empresas independientes puede dar una idea más clara de qué es lo que se está transfiriendo y también permitirá que los bienes comparables sean más rápidamente identificables.

Asimismo, debemos aprovechar la aplicación del análisis funcional para responder a tres preguntas en la valoración de un bien intangible: ¿Quién es el propietario del bien intangible para los efectos de precios de transferencia?, ¿Cuál es la verdadera naturaleza de la propiedad que está siendo transferida? ¿Cuáles son los términos y condiciones bajo las cuales una parte relacionada está usando el bien intangible?; Por ejemplo, si es el usuario de una licencia del bien intangible o participante en un contrato de distribución.

Una vez realizado el análisis funcional, es importante determinar de manera clara los activos utilizados en la transacción, la propiedad de los mismos, su antigüedad, su valor en el mercado, su naturaleza, su ubicación.

Con estos elementos, el contribuyente estará en posibilidades de elegir el método de valoración de acuerdo a los hechos y circunstancias que estén presentes en la transacción estableciendo las directrices que se han de seguir para realizar una actuación uniforme –ajustándolo a la estructura del grupo involucrado, y cumpliendo con los requisitos jurídicos, contables y comerciales que la legislación tributaria requiera; a su vez, las administraciones tributarias deberán señalar cuáles son los requisitos mínimos de documentación que soporten las operaciones, acudiendo a la aplicación de ajustes, únicamente cuando el precio de transferencia se desvíe más allá de un determinado margen (*Arm's Length Range*).⁴

Las 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 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 asumiendo riesgos que se esperan contribuyan al valor del intangible; por ello, dice la guía que quien 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 hagan 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.

Son diversas las operaciones que involucran el uso y la explotación de intangibles, pues no solo 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 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 soportará el requisito de las deducciones por excelencia, es decir, 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, realizarla brindará comodidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sobre todo al tratarse de gastos que se asumen y que aparentan ser 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, sosteniendo que 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 su necesidad y que las relaciones contractuales se hicieron bajo el principio de plena competencia podría, 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 documentación soporte que muestre el por qué son estrictamente indispensables.

Lo anterior, incluso, se vuelve más sensible cuando las actividades de quien explota los intangibles no solo involucran la comercialización, sino también la producción de los bienes y, además, se asumen riesgos. La asunción de riesgos es también un tema relevante 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 serán 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.

CAPÍTULO XII

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

En la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2015 se realizó la publicación de un catálogo de activos intangibles, para efectos fiscales, en el Anexo 16-A, el día 26 de enero de 2015.

Este anexo aplica para aquellas empresas que presentan Dictamen Fiscal, sin embargo, nos puede dar información para efectos fiscales de las demás empresas y cómo utilizar dichos intangibles:

APÉNDICE VIII. CATÁLOGO DE PRINCIPALES ACTIVOS INTANGIBLES PARA EFECTOS DEL ANEXO “INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE SOBRE SUS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS”.

PRINCIPALES ACTIVOS INTANGIBLES (APÉNDICE B DE LA NORMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA C-8 ACTIVOS INTANGIBLES).

I. ACTIVOS RELACIONADOS CON EL MERCADO

IA) MARCAS REGISTRADAS

IB) NOMBRES COMERCIALES

IC) MARCAS DE SERVICIO O CERTIFICACIÓN

ID) IMAGEN DE MERCADO

IE) NOMBRES DE PORTALES O “SITIOS DE RED” EN INTERNET

IF) ACUERDOS DE NO COMPETENCIA

IG) DERECHOS (TRANSMISIÓN DE RADIO, DESARROLLO, DISTRIBUCIÓN DE GAS, ATERRIZAJE, RENTA MINEROS, SERVICIO DE HIPOTECA, FRANQUICIA READQUIRIDA, SERVICIO, CORTE DE MADERA, USO O AGUA)

IH) OTROS

II. ACTIVOS RELACIONADOS CON LA CARTERA DE CLIENTES

IIA) LISTA DE CLIENTES

IIB) PRODUCCIÓN CONTRATADA PEDIDOS FINCADOS

IIC) CONTRATOS CON CLIENTES Y LAS CORRESPONDIENTES RELACIONES

ID) RELACIONES NO CONTRACTUALES CON CLIENTES

II E) OTROS

III. ACTIVOS INTELECTUALES O ARTÍSTICOS

IIIA) OBRAS TEATRALES, OPERAS, BALLETS, ETC.

IIIB) LIBROS, REVISTAS, PERIÓDICOS, MANUSCRITOS Y OTRO MATERIAL LITERARIO.

IIIC) OBRAS MUSICALES

IIID) PINTURAS Y FOTOGRAFÍAS

IIIE) MATERIAL AUDIOVISUAL, VISUAL, PELÍCULAS VIDEOS MUSICALES Y PROGRAMAS DE TELEVISIÓN

IIIF) OTROS

IV. ACTIVOS BASADOS EN CONTRATOS O DERECHOS

IVA) CONTRATOS DE LICENCIA DE USO, REGALÍA Y PRIORIDAD

IVB) CONTRATOS DE PUBLICIDAD, CONSTRUCCIÓN, ADMINISTRACIÓN, SERVICIO O SUMINISTRO

IVC) PERMISOS O CONCESIONES DE EXPLOTACIÓN DE RECURSOS, ASÍ COMO DE PUERTOS Y AEROPUERTOS

IVD) CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO

IVE) PERMISOS DE CONSTRUCCIÓN

IVF) FRANQUICIAS

IVG) PERMISOS, CONCESIONES O DERECHOS DE TRANSMISIÓN DE CABLE, RADIO, TELEVISIÓN Y TELEDIFUSIÓN.

IVH) PERMISOS O DERECHOS DE SUMINISTRO DE AGUA, ENERGÍA, DISTRIBUCIÓN DE GAS, ATERRIZAJE, RENTA, MINEROS, ETC.

IVI) OTROS

V. ACTIVOS INTANGIBLES TECNOLÓGICOS

VA) PATENTES TECNOLÓGICAS

VB) INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN PROCESO

VC) SISTEMAS DE CÓMPUTO (SOFTWARE), LICENCIAS, PROGRAMAS DE CÓMPUTO, SISTEMAS DE INFORMACIÓN, FORMATOS, ETC.

VD) TECNOLOGÍA NO PATENTADA, CONOCIMIENTO TÉCNICO

VE) BASES DE DATOS, TÍTULOS DE PLANTAS

VF) PROCESOS Y FÓRMULAS CONFIDENCIALES

VG) DIBUJOS TÉCNICOS, MANUALES DE PROCEDIMIENTOS TÉCNICOS, PLANOS.

VH) CREACIÓN DE PROCESOS DE MANUFACTURA, PROCEDIMIENTOS, LÍNEAS DE PRODUCCIÓN

VI) OTROS

VI. ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS A LOS ANTERIORES

VIA) OTROS

TÍTULO TERCERO

CASOS PRÁCTICOS Y ESPECÍFICOS DE
ACTIVOS INTANGIBLES EN EL ÁMBITO NACIONAL

CAPÍTULO I

REGALÍAS

La retención del impuesto por el pago de regalías procede en aquellos casos en que la fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional. La LISR establece en el artículo 167 que se considerará de esta forma cuando los bienes o derechos por los cuales se paguen las regalías se aprovechen en México, o bien, cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

México hizo una reserva a lo señalado en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en relación con la fuente de riqueza para negociar en los tratados bilaterales la posibilidad de considerar como tal al Estado donde reside quien paga las regalías; sin embargo, la reserva no alude al concepto de aprovechamiento en territorio nacional en aquellos casos en que las regalías no sean pagadas por un residente en México, por lo que este concepto de fuente, contenido en la LISR, no se podrá aplicar tratándose de ingresos obtenidos por residentes en Estados con los cuales se tenga celebrado un tratado, salvo que así lo establezca este.

Las personas físicas o morales que reciban o realicen pagos por una contraprestación, ya sea dentro de territorio nacional o del extranjero, se obligan a conocer su origen, ya que este determinará si fiscalmente debe dársele el tratamiento de una regalía o de asistencia técnica.

El numeral 15-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) define los conceptos siguientes:

- **Regalías**, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Asimismo, se incluyen dentro de este rubro los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien, los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares, y
- **Asistencia técnica**, prestación de servicios personales independientes, por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de tales conocimientos.

La LISR señala, además, que el pago por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye a los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir, para retransmitirlos, imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien, los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a estas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Finalmente, es pertinente destacar que, conforme a la ley, también se considerará como regalía la contraprestación por la enajenación de bienes o derechos en cuestión, independientemente de cómo se determine esta; en otras palabras, se grava el ingreso aun

en aquellos casos en que la contraprestación por la enajenación no se vincule a la productividad del derecho.

Las tasas del impuesto conforme a la LISR son del 5%, en el caso de uso temporal de carros de ferrocarril, del 25% para los distintos a estos y del 1% por el uso o goce temporal de aviones que tengan una concesión del Gobierno Federal. La tasa del 35% se aplica a las regalías por el uso o goce temporal de patentes o certificados de invención o mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad.

En aquellos casos en que la contraprestación incluya conceptos gravados, tanto conforme a la tasa del 25% como a la del 35%, el impuesto se calculará, conforme a la ley, aplicando la tasa correspondiente a la parte del pago que se haga por cada uno de los conceptos y, si no se pudiera distinguir, se aplicará al total de la contraprestación la tasa del 25%.

Con relación a la retención, existe una disposición específica para el caso de los pagos de las regalías pagadas por los establecimientos permanentes, pues se deberá enterar la retención dentro de los 15 días siguientes a partir de aquel en que la oficina central realice el pago en el extranjero al beneficiario de la regalía o se deduzca el monto de la misma en el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

Los ingresos que se obtienen por parte de una persona física o moral por concepto de regalías, definidas en los términos anotados en el punto anterior, están gravadas en materia del impuesto sobre la renta (ISR).

En el artículo 16 de la LISR se establecen los ingresos que se consideran gravados por una persona moral, entre ellos las regalías, pues habla de cualquier tipo de ingreso que obtenga este tipo de persona, así como lo que debe hacer en su totalidad, siguiendo las reglas que refiere el artículo 17 de la misma ley, para determinar el monto en que lo hará.

Por su parte, el artículo 142 de la LISR, en forma específica, prevé el concepto de regalías como ingreso para las personas físicas. Sin embargo, cuando el ingreso derive del otorgamiento de licencia de una marca, una aviso comercial, un esquema trazado de circuito integrado o de un secreto industrial, no puede estimarse como objeto de tributación bajo el capítulo de otros ingresos, lo que lleva indudablemente a preguntarse si habrá que considerarlos como otros ingresos en términos del primer párrafo del artículo 141 de la LISR, o bien, como un ingreso derivado de una actividad empresarial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100 de la misma ley.

La opinión que planteo es que el licenciamiento de un derecho de propiedad industrial no considerado como regalía, de acuerdo al artículo 15-B del CFF, debe acumularse como ingreso derivado de una actividad empresarial, esto a partir de la interpretación a la fracción I del artículo 16 del CFF y del 75, fracción XXV, del Ccom.

Así lo anterior porque, dentro de la mencionada fracción XXV del artículo 75 del Ccom, se reputa como acto de comercio el licenciamiento, persiguiendo un fin de especulación comercial que es justamente uno de los criterios por los que una actividad puede tener esa naturaleza.

Ahora bien, las erogaciones que realiza el licenciatario por concepto de regalías son deducibles en una máximo de 15% anual, según lo establece el artículo 33, fracción III, de la LISR. Este precepto es aplicable para las personas morales al encontrarse dentro del título que las regula, pero también para personas físicas de conformidad con el primer párrafo del artículo 104 del mismo ordenamiento.

En este sentido, como no pueden acumularse como regalías los ingresos derivados del otorgamiento de licencias por uso de marcas, avisos comerciales, esquemas de trazado de circuitos integrados o secretos industriales, tampoco las erogaciones por estos conceptos pueden estimarse como tales.

Por consecuencia, tratándose de personas morales, al realizarse la erogación será necesario simplemente verificar si el derecho de propiedad industrial sobre el que recayó la

licencia, en el caso específico, es gasto o un cargo diferido y con ello determinar el porcentaje de deducción, aplicando la fracción I o III del artículo 33 de la LISR, según sea el supuesto.

En el caso de personas físicas, deberá darse el tratamiento de gasto diferido por ser el más beneficioso, al no poderse aplicar las reglas para la distinción entre gastos y cargos diferidos, como en las personas morales.

CAPÍTULO II

PERSONAS CLAVE

El éxito de todo negocio depende de las personas que trabajan en él. Sus habilidades, talentos y experiencia son los valiosos activos intangibles cuyo peso en la contribución al éxito del negocio sobrepasa el de los ladrillos, equipo, cuentas e inventarios disponibles.

Si bien es cierto que si estos activos tangibles se perdieran total o parcialmente, mediante mucho esfuerzo o el traslado del riesgo de su pérdida –contratando un seguro–, sería factible sustituirlos nuevamente, no así en el caso del personal clave, ya que su pérdida (adjudicada a muchas y muy variadas razones) podría inclusive significar el fin de la empresa.

Hoy, como siempre, cualquier negocio que se encuentre activo cuenta con personas clave y la pérdida que representa una de ellas puede ser más grave que la causada por un incendio, una inundación u otro tipo de catástrofe.

Ya sea que el negocio es una persona física o moral, habrá personas clave, tales como: El fundador que construyó el negocio; el ejecutivo, quien formula y lleva a cabo las políticas; los ingenieros, quienes programan y supervisan la producción; el tesorero, quien planea los presupuestos, arregla las finanzas y controla los costos; el gerente de ventas, quien analiza el mercado y promueve la venta de los productos o servicios; o simple y llanamente el socio capitalista cuyos recursos son fundamentales.

El conocimiento, liderazgo, experiencia, juicio y las relaciones de esas personas claves son lo que hace que las cosas sucedan productivamente e inciden de una manera significativa si consideramos que la estructura de una gran cantidad de negocios que hoy operan se encuentra en fases evolutivas que ocasionan que todo el *know-how*, o gran parte del mismo, sea responsabilidad de unos cuantos.

La muerte de una persona clave puede traer graves consecuencias para el negocio. Los créditos pueden ser restringidos sustancialmente, o, peor aún, si la persona clave era quien firmaba los créditos, el pago de los préstamos puede ser exigido. Si algún préstamo al negocio ha sido garantizado por uno o más de los ejecutivos de la compañía, algunos documentos permiten a los acreedores exigir el pago de la deuda tras la muerte de un firmante. Esto puede ser muy dañino para un negocio que ya estaría sufriendo la pérdida de un miembro esencial del equipo directivo o gerencial.

Los negocios se aseguran contra la pérdida de activos (traslado del riesgo) y la misma técnica es apropiada para la pérdida de personas clave. La diferencia es que los activos se aseguran por daños (robos, incendios, catástrofes naturales, etc.) mientras que las personas clave un día morirán, podrían incapacitarse definitivamente, retirarse (aunque existen otros factores, lo más común es por su edad), terminar su contrato o sencillamente renunciar.

Adicional a los beneficios de la deducción de la inversión en activos intangibles, existen situaciones especiales derivadas de la deducibilidad de las primas pagadas por los riesgos de una persona clave.

La LISR señala que las personas morales podrán efectuar ciertas deducciones que se pueden disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables a fin de determinar la utilidad

fiscal del ejercicio.

Específicamente, la fracción III del artículo 25 establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de los gastos, netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. Sin el menor afán de invitar a la evasión fiscal, siempre existirá el factor interpretativo de dicha ley y, con ello, otras maneras de facilitar la deducibilidad del pago de primas.

Al respecto, como sucede con cualquier gasto que se pretende deducir para efectos fiscales, es importante que cumplan con el requisito de ser estrictamente indispensable para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.

Más adelante, la LISR, en la fracción XII del artículo 27, establece los requisitos específicos que, en principio, son aplicables a cualquier tipo de seguro, mientras que en el segundo párrafo se prevén algunos que pueden aplicarse a los seguros de personas clave.

De la lectura de este párrafo se desprende que, para poder deducir el pago de cualquier prima de seguros, los requisitos que se deben cumplir son:

- a)** Que los pagos de las primas de seguros se hagan conforme a las leyes de la materia.
- b)** Que los pagos de las primas de seguros correspondan a conceptos que la propia LISR señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos.
- c)** Que, durante la vigencia de la póliza, la aseguradora no otorgue préstamos a persona alguna con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

Por tanto, para que la empresa esté en posibilidad de deducir las primas que se paguen por el seguro de persona clave, debe cumplir con todos los requisitos anteriores, sin excepción.

Ahora bien, en relación con los requisitos específicos del seguro de persona clave, el segundo párrafo de la citada fracción XII del artículo 27 establece que las primas serán deducibles tratándose del seguro que pretenda resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

En este sentido, el artículo 51 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR) establece que los planes relativos a seguros de persona clave (técnicos o dirigentes) a que se refiere la fracción XII del artículo 27, deberán ajustarse a lo siguiente:

- a)** Los contratos de seguros serán *temporales* a un plazo no mayor a 20 años y de prima nivelada.
- b)** El asegurado deberá tener relación de trabajo con la empresa o ser socio industrial en caso de sociedades de personas o en comandita por acciones.
- c)** El contribuyente (persona moral) reúna la calidad de contratante y beneficiario irrevocable.
- d)** En el caso de terminación del contrato de seguro, la póliza será rescatada y el contribuyente acumulará a sus ingresos el importe del rescate en el ejercicio en que ocurra.

Como se puede observar aunque son múltiples los requisitos que se deben cubrir para efectos de la deducibilidad de los pagos de las primas que se realicen en la contratación de un seguro de persona clave, no son imposibles de cumplimentar.

CAPÍTULO III

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN CESIÓN DE DERECHOS

Respecto de los activos intangibles, podemos señalar que la cesión de los derechos de los mismos no genera impuesto al valor agregado (IVA), al no encuadrar en el caso concreto de esta ley.

Efectivamente, esto ocurre cuando una persona (física o moral) al haber registrado un intangible adquiere un derecho y a su vez, mediante la figura de la cesión de derechos, cede alguno a una persona. En este supuesto no se causa IVA, pues no se configura una enajenación.

Tal supuesto se establece al analizar el artículo 14 del CFF el cual, en su fracción VII, señala que la transmisión del derecho que representa un bien tangible debe considerarse enajenación.

Por tanto, si no se considera la cesión de derechos de un intangible de forma específica, podemos concluir que no debe ser objeto del IVA, al no establecer el elemento objeto de forma concreta y específica, como lo señala el artículo 5 del CFF, ya que esta disposición debe ser interpretada de forma literal y estricta, al establecer cargas a los contribuyentes.

Si bien este pensamiento puede causar que la autoridad lo controvierta, considero que se tienen los elementos suficientes para una defensa legal exitosa y que se reconozca el mismo por los tribunales competentes.

Cabe señalar que, en el año 2020, el grupo parlamentario del Partido del Trabajo, propuso que en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA) se determine qué bienes intangibles serán gravados con esta tributación.

En el proyecto se explica que los bienes intangibles se representan como activos porque forman parte de los recursos controlados de la empresa, formando parte del valor agregado de la misma y que generarán beneficios a futuro, aun cuando no sean físicamente visibles.

También, se consideran como gastos diferidos que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Nancy De la Sierra –diputada federal– precisó que, si bien es cierto que a los bienes intangibles en la práctica se les considera como una inversión, que fiscalmente se les da el trato de gasto diferido, lo cierto es que en los hechos las empresas que los comercializan, y las personas que los adquieren, reciben un beneficio que la mayoría de las veces es económico y se traduce para las empresas en instrumentos que generan utilidades.

Por ello, dijo que su grupo parlamentario considera que el consumo de bienes intangibles, como son las licencias de un programa electrónico, software, hardware o la capacidad de almacenamiento de los celulares, debe estar gravado a través del IVA.

Opinó que gravar los bienes intangibles representa un importante ingreso a las arcas de la nación, que se traduciría en un mayor presupuesto para destinarlo al gasto público en beneficio de toda la sociedad.

Sin embargo, a la fecha de publicación de esta edición, no ha habido resolución en cuanto a la mencionada propuesta.

CAPÍTULO IV

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN DE BIENES INTANGIBLES

Para el caso de exportación e importación de activos intangibles, se dan situaciones específicas que deben ser conocidas por el contribuyente para su debido cumplimiento.

En primer término, se analiza el caso de la importación de tales bienes.

Para ello, el artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), señala que se considera importación de bienes o servicios y son sujetos del pago:

1. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él;
2. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, y
3. El aprovechamiento en el país de servicios que realiza una persona, en favor de otra, por no residentes en el país.

De tal manera, el contribuyente que recaiga en la hipótesis jurídica, estará obligado a pagar el impuesto relativo por la importación de bienes intangibles o servicios, pudiendo acreditar en el mismo periodo el impuesto pagado por la importación (de conformidad con el artículo 50 del RLIVA que, dicho en otras palabras, el contribuyente efectuará un pago virtual del impuesto, exclusivamente en el cálculo del impuesto al valor agregado (IVA), por el periodo que se encuentre obligado a realizar el cálculo y entero.

En ese sentido, en el mencionado artículo 50 del reglamento, la autoridad permite que, quien adquiere el bien y paga el IVA, pueda acreditar también el 100% de este impuesto, dando como resultado un efecto cero conocido como "IVA Virtual".

Cabe mencionar que este acreditamiento solo podrá ser efectuado cuando se cumplan los requisitos señalados en el artículo 5 de la LIVA (entre los cuales se menciona que el gasto debe ser estrictamente indispensable para la obtención de ingresos de quien contrata) y cuando el impuesto, por tal prestación de servicios provenientes del extranjero, sea considerado, por la persona que los paga, como un IVA por pagar (un cargo), para después poder ser aplicado como un IVA por acreditar (disminución).

De esta forma la mecánica de cálculo quedaría de la siguiente manera:

IVA trasladado por actos o actividades gravados a la tasa del

16%

(+) IVA causado por la importación de servicios

(=) Total del IVA causado

(-) IVA acreditable por erogaciones gravadas a la tasa del 16%

(-) IVA acreditable por importación de servicios

(=) IVA por pagar

Ahora bien, otro tema es cuando el activo intangible es exportado, es decir, cuando un residente de nuestro país enajena un activo intangible a un residente en el extranjero.

Para este caso, el numeral 29 de la LIVA señala que se calculará el IVA aplicando la tasa del 0% cuando los bienes se exporten.

Asimismo, en el artículo 29 de la LIVA, se considera como exportación de bienes o servicios lo siguiente:

...

- II. Enajenación de bienes intangibles realizada por residente en el país a residente en el extranjero.
- III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

...

Como se ha visto, la exportación de intangibles está gravada a la tasa del 0% del IVA, sin embargo, la autoridad ha emitido reglas para el debido cumplimiento de las obligaciones y para que se tenga por acreditada la situación de esa tasa.

En efecto, la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 26 de noviembre de 2018, adiciona la regla 4.6.7., que establece las siguientes condiciones:

1. Los residentes en el extranjero deberán pagar la venta de intangibles por medio de cheques, transferencias, tarjeta de crédito o débito a la cuenta del vendedor. Esto siempre y cuando la cuenta de la que se transfiere el dinero esté a nombre de quien adquiere el intangible en una institución financiera del extranjero.

2. El residente del extranjero deberá contar con su número de identificación fiscal de su país de residencia, siempre que tenga la obligación de contar con él.

3. El contribuyente deberá tener una copia de los siguientes documentos:

- a) Pasaporte del residente extranjero, o bien,
- b) Cualquier otro documento que compruebe que quien adquiere el intangible realmente es residente en el extranjero.

Estos documentos deberán estar adjuntos al contrato. En él también deberá especificarse el nombre del residente en el extranjero, su nacionalidad, domicilio, y su número de identificación fiscal y de pasaporte.

Así tenemos que, para efectos del IVA, es pertinente conocer claramente las reglas y normas que rigen su importación y exportación, para efectos de no solo cumplir de forma correcta, sino de obtener un beneficio para el contribuyente que realiza los actos señalados.

CAPÍTULO V

COMPRA DE MARCA EXTERNA

La empresa Farmacéutica de Chihuahua, S. de R.L. de C.V., adquiere de la C. María López López la marca “Pastilla Max”, registrada bajo el número 123456 ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), la cual fue valuada en \$10'000,000.00 y, al ser cesión de derechos del uso de un activo intangible, no es objeto del IVA.

Los pagos se realizarán en dos exhibiciones, el 50% a la firma y ratificación del contrato de cesión de derechos, lo cual ocurren el 10 de enero de 2020, y el restante 50% el 10 de enero de 2021.

El reconocimiento contable del intangible es de la siguiente manera:

Concepto	Cargo	Abono
Activo Intangible (Pastilla Max)	\$10'000,000.00	
IVA por acreditar	\$0.00	
Cuenta por pagar (María López López)		\$11'600,000.00

El pago de la primera exhibición es:

Concepto	Cargo	Abono
Cuenta por pagar (50%) María López	\$5'000,000.00	
IVA Acreditable	\$0.00	
IVA por acreditar		\$0.00
Bancos		\$5'000,000.00

Supongamos que la empresa Farmacéutica de Chihuahua, S. de R.L. de C.V., pretende aplicar el máximo de deducción de amortización de inversiones para estos activos, es decir, el 15% anual:

Costo de Adquisición	\$10'000,000.00
entre:	
Vida útil	6.66 años
Número de meses	80
Amortización mensual	\$125,000.00

La cantidad de \$125,000.00 es lo que debemos de registrar como amortización fiscal en los resultados del periodo mensual:

Concepto	Cargo	Abono
Amortización intangible (Pastilla Max)	\$125,000.00	
Amortización acumulada (Pastilla Max)		\$125,000.00

La amortización anual en resultados será por lo tanto de \$1'500,000.00.

Aquí podemos ver los efectos fiscales de una adquisición de marca de forma externa, resaltando que la deducción de la inversión comienza desde que se formaliza la cesión de derechos, no debiendo esperar a que el precio pactado sea pagado, ya que, de conformidad con el quinto párrafo del artículo 31 de la LISR, la deducción de inversiones puede realizarse a partir del ejercicio en que se inicie su utilización o desde el ejercicio siguiente.

CAPÍTULO VI

GENERACIÓN INTERNA DE MARCA

Usando la misma situación, qué pasaría si la empresa Farmacéutica de Chihuahua, S. de R.L. de C.V., desarrolla la patente de la “Pastilla Max” de eliminación de la migraña en 10 minutos.

Para tales efectos, se realiza el siguiente planteamiento práctico para el reconocimiento de activos intangibles de generación interna.

Veamos los gastos en los que se incurre para estos efectos:

Descripción	Valor
Etapa de experimentación	\$ 1'000,000.00
Prueba piloto y evaluación de reacción	\$ 3'000,000.00
Desarrollo de prototipo de producción	\$ 2'300,000.00
Registro de patente	\$ 1'500,000.00
Publicidad	\$ 2'000,000.00
Fase de producción comercial inicial	\$ 5'000,000.00

En este contexto, para determinar si un desembolso debe ser capitalizable como activo intangible o no, se debe clasificar la actividad de generación interna del activo intangible, en las fases de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

Actividad	Fase	Descripción	Valor
Etapa de experimentación	Investigación	Reconocido como gastos	\$ 1'000,000.00
Prueba piloto y evaluación de reacción	Investigación	Reconocido como gastos	\$ 3'000,000.00
Desarrollo de prototipo de producción	Desarrollo	Capitalizado como activo	\$ 2'300,000.00
Registro de patente	Desarrollo	Capitalizado como activo	\$ 1'500,000.00
Publicidad	Comercialización	Reconocido como gastos	\$ 2'000,000.00
Fase de producción	Comercialización	Costo de producto vendido (50%)	\$ 2'500,000.00

De una perspectiva de costos, únicamente los gastos que se utilicen en la fase de desarrollo podrán ser capitalizados para el reconocimiento de activos intangibles, ya que, como lo señala la NIC 38, son los únicos desembolsos que pueden establecerse como parte de este activo.

Así, obtenemos el valor del intangible, mediante el costo del mismo, de la siguiente forma:

Actividad	Valor
Desarrollo de prototipo de producción	\$ 2'300,000.00
Registro de patente	\$ 1'500,000.00
Total	\$ 3'800,000.00

Supongamos que la empresa Farmacéutica de Chihuahua, S. de R.L. de C.V., pretende aplicar el máximo de deducción de amortización de inversiones para estos activos, es decir, el 15% anual

Costo de Generación	\$ 3'800,00.00
entre:	
Vida útil	6.66 años
Número de meses	80
Amortización mensual	\$47,500.00

La cantidad de \$47,500.00 es lo que debemos de registrar como amortización fiscal en los resultados del periodo mensual.

Concepto	Cargo	Abono
Amortización intangible (Pastilla Max)	\$47,500.00	
Amortización acumulada (Pastilla Max)		\$47,500.00

La amortización anual en resultados será, por tanto, de \$570,000.00.

Sin embargo, respecto del caso antes planteado, en capítulos anteriores mencionamos que para efectos de los activos generados internamente se tiene la opción de una revaluación, la cual no será un ingreso para el contribuyente pero que podrá usar para amortizar el activo intangible.

TÍTULO CUARTO

PRÁCTICAS FISCALES INDEBIDAS Y CORRECTAS

CAPÍTULO I

CRITERIOS DE LA AUTORIDAD

La autoridad fiscal mexicana, entiéndase el Servicio de Administración Tributaria (SAT), ha desarrollado pocos criterios en cuanto a los activos intangibles. Sin embargo, existe uno que representa concretamente la práctica fiscal indebida que se realizó a partir del año 2000 en nuestro país y que fue la creación de empresas de un mismo grupo en territorios con mínima o nula carga fiscal, a la cual se le cedían de forma gratuita activos intangibles generados en nuestro país para el posterior cobro de regalías por los mismos.

El criterio es el siguiente:

4/ISR/NV Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.

Los artículos 27 y 105, de la Ley del ISR, establecen los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas y los casos específicos en que deben otorgarse, tratándose de personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

I. Deducir las regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México y su transmisión se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado; toda vez que no se justifica la necesidad de la migración y por ende el pago posterior de la regalía.

II. Deducir las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

III. Deducir las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.

IV. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Evidente es que dicha situación sea incorrecta desde varios puntos de vista, mismos que se desarrollan a continuación.

a) Realizar una transferencia de un activo intangible a una parte relacionada extranjera, de forma gratuita y sin mediar requerimiento alguno, no tiene una sustancia económica y razón de negocios que se pueda acreditar para efectos de que tal cesión sea necesaria para mejorar ciertos aspectos del intangible o del contribuyente mexicano.

Caso contrario ocurre cuando una persona física o moral mexicana, transmite a otra, de forma gratuita un intangible, ya que es más común que la razón de negocios exista, al poder explotar de mejor forma cierto activo intangible.

b) Que el activo intangible fuera desarrollado e incluso registrado en México para después ser cedido a un territorio en el cual no se explotaría ese activo, tampoco tiene una razón de negocios o sustancia económica, ya que es ilógico pensar que al ceder el activo a una entidad en Luxemburgo o Chipre el mismo pudiera ser explotado de mejor forma que en México, siendo el país de desarrollo.

c) Deducir la inversión de un activo intangible que fue desarrollado en México, para después cederlo al extranjero y volverlo a enajenar al país. Esto carece de toda lógica empresarial, ya que sería mejor adquirir directamente el activo del generado como nacional que de un extranjero.

Cabe señalar que, como todos los criterios no vinculativos, este no genera una obligación específica o puede ser interpretado de diversa forma, sin embargo, consideramos correcta la apreciación de la autoridad (en este caso específico) en cuanto a la razón de negocios y sustancia económica de los mismos.

Asimismo, no quiere decir que tener activos intangibles en territorios con baja tasa impositiva no pueda ser usado por contribuyentes mexicanos, pero la forma en que se desarrollen tales operaciones debe ser conforme a derecho y en auxilio de una persona capacitada para ello, por lo que en capítulos posteriores analizaremos casos prácticos de activos intangibles y regalías internacionales.

CAPÍTULO II

EL DICTAMEN VALUATORIO COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL

A lo largo de la carrera profesional del suscrito, se ha observado en distintas ocasiones que un elemento fundamental para la deducción de inversiones de activos intangibles no fue desarrollado para “evitar costos” o por desconocimiento de la legislación aplicable.

Me refiero al avalúo o dictamen valuatorio por parte de un corredor público o de cualquier persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) para ello.

Este documento es indispensable para un debido desarrollo de la deducción de la inversión de un activo intangible.

En primer término, si el activo es generado de forma interna por parte del contribuyente, es necesario, si se usa el método de revaluación, que el dictamen o avalúo sea emitido, para conocer el monto original de la inversión, y por tanto la cantidad mensual y anual que un contribuyente puede amortizar sobre este bien.

Ahora, si el activo fue adquirido de forma externa, es necesario el documento señalado, ya que debemos verificar que el precio pactado es el correcto y razonable, sobre todo si se adquiere de una parte relacionada, ya que puede ser suficiente para corroborar el precio de transferencia.

Aunado a lo anterior, si quien cede el activo es una persona física y el mismo no se utiliza para una actividad empresarial, es necesario el avalúo para conocer la ganancia obtenida y no acumular el total del ingreso, generando una base gravable incorrecta o errónea.

Al respecto, se citan diversos criterios que señalan lo esencial de los dictámenes valuatorios y sus requisitos de validez:

AVALÚOS PARA EFECTOS FISCALES. PARA SU EFECTIVA VALORACIÓN Y BASE DE LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO QUE DEBE PREVALECER PARA EL REMATE DEL BIEN, LOS DICTÁMENES PERICIALES RESPECTIVOS, DEBEN ESTAR VIGENTES. - Conforme a lo establecido en el artículo 3, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en 2011, los avalúos que se practiquen para efectos **fiscales** tendrán vigencia de un año, contado a partir de la fecha en que se emitan. En ese tenor, la autoridad fiscal al momento de valorar los mencionados dictámenes, debe tener presente que estos deben estar vigentes, pues de no considerarlo, y que uno de ellos no contenga la vigencia exigida, el estudio que se efectúe sobre ellos carece de validez alguna, dado que no cumple con lo establecido en el artículo 3, del mencionado Reglamento, ya que entre los avalúos no existe igualdad de circunstancias respecto al lapso de su vigencia, pues por el transcurso del tiempo es que puede variar el precio que en ellos se concluye, siendo de trascendental importancia que conserven la vigencia exigida.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 9255/14-12-02-2. Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 9 de septiembre de 2015, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Antonio Miranda Morales. Secretario: Lic. Gerardo Martínez Hernández.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Octava Época. Año II. No. 10. Mayo 2017. Tesis VII-CASR-OR2-21 p. 280

(Énfasis añadido.)

AVALÚOS FISCALES. LA PERSONA FÍSICA QUE SE DESIGNE PARA PRACTICAR EL AVALÚO DE UN INMUEBLE, DEBE CONTAR CON CÉDULA DE VALUADOR EXPEDIDA POR LA SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 175, PRIMER PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 4° DE SU REGLAMENTO. - El artículo 175, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, prevé que tratándose de bienes inmuebles embargados, la base para su enajenación será el avalúo, conforme a las reglas que establezca su Reglamento, y al efecto

cuando la autoridad designa a una persona física para que lleve a cabo al mismo, se tiene que el artículo 4º, primer párrafo, del reglamento del Código Fiscal de la Federación, dispone entre otras cosas, que los avalúos que se practiquen para efectos **fiscales** al llevarse a cabo por personas (físicas) deben de contar con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública. Ahora bien, de una interpretación literal, real, funcional, armónica y sistemática de tales preceptos, se obtiene que es absolutamente claro el creador de la norma, de que para esos efectos deben seguirse las reglas que al efecto señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y en la especie el citado artículo 4 reglamentario, dispone sin lugar a duda alguna, que los avalúos que se practiquen para efectos **fiscales** deberán llevarse a cabo por personas que cuenten con cédula profesional de valuator expedida por la Secretaría de Educación Pública; por lo que en ese entendido, se tiene que, la demandada debió haber acreditado en el juicio que el perito al efecto designado, contaba con tal requisito que exige el numeral 4 analizado, esto es, debió haber exhibido la cédula profesional de valuator expedida por la Secretaría de Educación Pública, para que con ello acreditase tener la patente correspondiente para desempeñar dicha función. Del mismo modo, con la reforma a dicho numeral, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de mayo de 2002, se tiene que en la forma adoptada por el legislador para la redacción del numeral mencionado, se puede concluir que su intención fue la de impedir que personas que no tuviesen el reconocimiento oficial de valuadores, realizaran valuaciones sin la cédula correspondiente, en el caso, de la lectura hecha al avalúo en controversia se observó que no se hizo referencia a cédula de valuator alguna, en consecuencia debe estimarse que la conducta omisa depara perjuicio al accionante del juicio, ocasionándose con ello la nulidad de los actos del procedimiento administrativo de ejecución en estudio.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2176/07-03-01-2. Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 31 de enero de 2008, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: María Teresa de Jesús Islas Acosta. Secretario: Lic. Ernesto Rodríguez Anaya.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Tesis VI-TASR-XXXI-1 Sexta Época. Año I. No. 4. Abril 2008. p. 272

Es por lo anterior que se considera como una práctica fiscal indebida el deducir la inversión en activos intangibles sin contar con el dictamen valuatorio.

CAPÍTULO III

EL VALOR RAZONABLE

Ligado con el capítulo que antecede, se tiene el valor razonable de un activo intangible, ya que en distintas ocasiones se han encontrado valores por encima o debajo de algo real al valorar un activo intangible.

El valor razonable es *el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición* (Norma Internacional de Información Financiera -NIIF-13, apéndice A, y NIIF 3, apéndice A).

La definición de valor razonable enfatiza que este es una medición basada en el mercado, mas no una medición específica del valor que un elemento tiene para una entidad. De esta forma, al medir el valor razonable una entidad ha de utilizar los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en condiciones existentes en el mercado, incluyendo la evaluación del riesgo. Por ello, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable.

Hay que recordar que, aunque existan pocos comparables, el activo intangible debe tener un valor real utilizando cualquier método para valorarlo, pero siempre atendiendo específicamente a la realidad de quien lo explota o del costo del mismo.

Existen diversos métodos para corroborar el valor de un activo intangible, pero, sin ser especialistas en la materia, debemos siempre tener en mente los siguientes para verificar que el valor que se le da sea razonable:

El método del costo. Esta técnica está basada en la pregunta siguiente: si pierdo este activo intangible en mi empresa, ¿cuánto me costaría reemplazarlo? Esta técnica a menudo puede presentar sesgos, pues el costo no es lo mismo que el valor, más cuando los proyectos quedan fuera de control y se encarecen exageradamente, lo que generaría una sobrevaloración.

El método de precios de mercado. Un estudio de mercado de activos similares, parecidos o relacionados puede ayudar a encontrar el referente de precios para el activo intangible. Una limitación importante en este tipo de modelos es la disponibilidad de información, pues a menudo no existen referentes que puedan contribuir con este proceso de valuación.

El método de los ingresos. Para entender mejor este método bien podríamos hacernos la pregunta siguiente: ¿qué beneficios recibo de este activo intangible? La valuación requiere del uso del valor presente neto, ya que se trata de identificar cuánto vale hoy una serie de beneficios en el futuro, considerando el monto de los mismos, el plazo para recibirlos y el riesgo que representan. Sin duda, la tasa de descuento es uno de los elementos más complejos de resolver bajo esta técnica, pues debido a que no existen mercados para este tipo de transacciones no hay referencias, por lo que tienen que usarse aproximaciones basadas en modelos financieros. Este tipo de modelos bien podría aplicarse al caso de la

valuación de las regalías por derechos de autor. En este conjunto también podría usarse la metodología de opciones reales, puesto que permite modelar las decisiones que se dan a lo largo de la vida de un proyecto de esta naturaleza.

Entonces, como asesor o incluso empresario, siempre es necesario verificar que el valor para efectos de obtener el monto original de la inversión sea acorde a los elementos mencionados, por lo que se considera como práctica fiscal indebida el usar valores fuera de los parámetros establecidos.

CAPÍTULO IV

EL CUMPLIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Por último, dentro del desarrollo de la deducción de la inversión de los activos intangibles, se ha tenido la experiencia de contribuyentes que pretenden realizar esta deducción sin que el activo cuente con los elementos necesarios para considerarlo como tal.

En el capítulo I del título I de este libro, ya se hizo referencia a estos elementos, los cuales son requisitos indispensables para que un activo pueda considerarse intangible.

Uno de los errores más comunes en estos requisitos se refiere a la propiedad, ya que ciertos activos, para considerarse propiedad de un contribuyente, deben estar registrados ante ciertas instituciones. Tal es el caso de las marcas, las cuales tienen que registrarse en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) para considerarse como propiedad de una persona y oponible a terceros.

Cabe señalar que esos elementos deben estar adecuadamente probados y materializados para efectos de la correspondiente deducción, no siendo dable señalar un secreto o reserva de información en los procedimientos fiscales.

Lo anterior ya que no impide que el mismo pueda ser mostrado ante la autoridad fiscalizadora para determinar su existencia (inclusive aportada en juicio contencioso administrativo federal), pues aun cuando sea considerada información confidencial, ello no releva de su ofrecimiento. Esto en términos de los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) de aplicación supletoria a la materia contencioso administrativa.

Máxime que tanto la autoridad hacendaria como este tribunal tendrían la ineludible obligación de tratar esa información con absoluto secreto, con el objeto de no afectar innecesariamente los derechos de su titular y garantizar una eficaz protección contra la competencia desleal.

Resulta aplicable al caso, por analogía, el criterio I.4o.A.693 A, sustentado por el Poder Judicial de la Federación (PJF), visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, enero de dos mil diez, página 2229, con número 163592, que en su rubro y texto establece lo siguiente:

SECRETO INDUSTRIAL. EL HECHO DE QUE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CLASIFIQUEN COMO INFORMACIÓN RESERVADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO LA QUE TENGA AQUEL CARÁCTER Y, POR ENDE, NO PERMITAN A LAS PARTES O A TERCEROS EL ACCESO A ESOS DOCUMENTOS, AUN CUANDO SEAN PARTE DE LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO, NO VIOLA EL DERECHO A LA INFORMACIÓN TUTELADO POR EL ARTÍCULO 6o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El hecho de que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa clasifiquen como información reservada en el juicio contencioso administrativo la que tenga el carácter de secreto industrial, para que pueda accederse a ella sólo en caso de que sea indispensable para resolver la controversia, implica medidas necesarias para preservar su confidencialidad y garantizar una eficaz protección contra la competencia desleal, de manera que el hecho de no permitir a las partes o a terceros el acceso a esos documentos, aun cuando sean parte de las constancias del procedimiento, no viola el derecho a la información tutelado por el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues éste no es irrestricto, sino que está sujeto a las bases y principios recogidos en los artículos 1, 3, fracciones III, V y VI, 14, fracciones I y II, de la Ley Federal de

Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, cuyo propósito es proteger a la sociedad y los derechos de terceros, evitando la difusión innecesaria de su contenido.

En el mismo sentido, el criterio I.4o.A.692 A, sustentado por el Poder Judicial de la Federación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXI, enero de dos mil diez, página 2230, con número de registro 165391, que determina lo siguiente.

SECRETO INDUSTRIAL. SI LO ES LA INFORMACIÓN SOBRE EL PROCESO DE PRODUCCIÓN DE UN PRODUCTO FARMACÉUTICO QUE OBRE EN UN EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO OFRECIDO COMO PRUEBA POR EL ACTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL QUE IMPUGNÓ EL OTORGAMIENTO DEL REGISTRO SANITARIO DE AQUEL Y SE ORDENA SU EXHIBICIÓN, LA SALA DEL CONOCIMIENTO DEBE DICTAR LAS MEDIDAS PERTINENTES PARA PRESERVAR SU SECRECÍA EN RAZÓN DE SU VALOR COMERCIAL, A FIN DE NO AFECTAR INNecesARIAMENTE LOS DERECHOS DE SU TITULAR Y GARANTIZAR UNA EFICAZ PROTECCIÓN CONTRA LA COMPETENCIA DESLEAL. Cuando al impugnar en el juicio contencioso administrativo el otorgamiento del registro sanitario de un producto farmacéutico el actor ofrece como prueba el expediente administrativo en que obre información sobre su proceso de producción y ésta constituya un secreto industrial, la Sala del conocimiento debe analizar la naturaleza de la información y si es indispensable e idónea para la decisión del asunto, por lo cual, si ordena su exhibición, con arreglo en los artículos 82 y 83 de la Ley de la Propiedad Industrial, debe dictar las medidas pertinentes para preservar su secrecía en razón de su valor comercial, a fin de no afectar innecesariamente los derechos de su titular y garantizar una eficaz protección contra la competencia desleal. De ahí que una vez que se ha obtenido la indicada información confidencial, no necesariamente debe permitirse al oferente de la prueba que se imponga de su contenido en la fase de instrucción, ni éste puede exigir que se le dé vista con aquélla arguyendo que de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión, pues existen razones que pueden justificar tal proceder antes de que se esté en condiciones de decidir lo conducente y se establezca si es estrictamente necesario hacer uso de ella, por ejemplo, cuando la parte enjuiciante manifiesta ser titular de la patente que ampara la producción de un medicamento y no exhibe la información que permita al juzgador determinar si se trata del mismo proceso de producción del que impugna, ya que entonces resultaría innecesario develar la contenida en el expediente del tercero interesado.

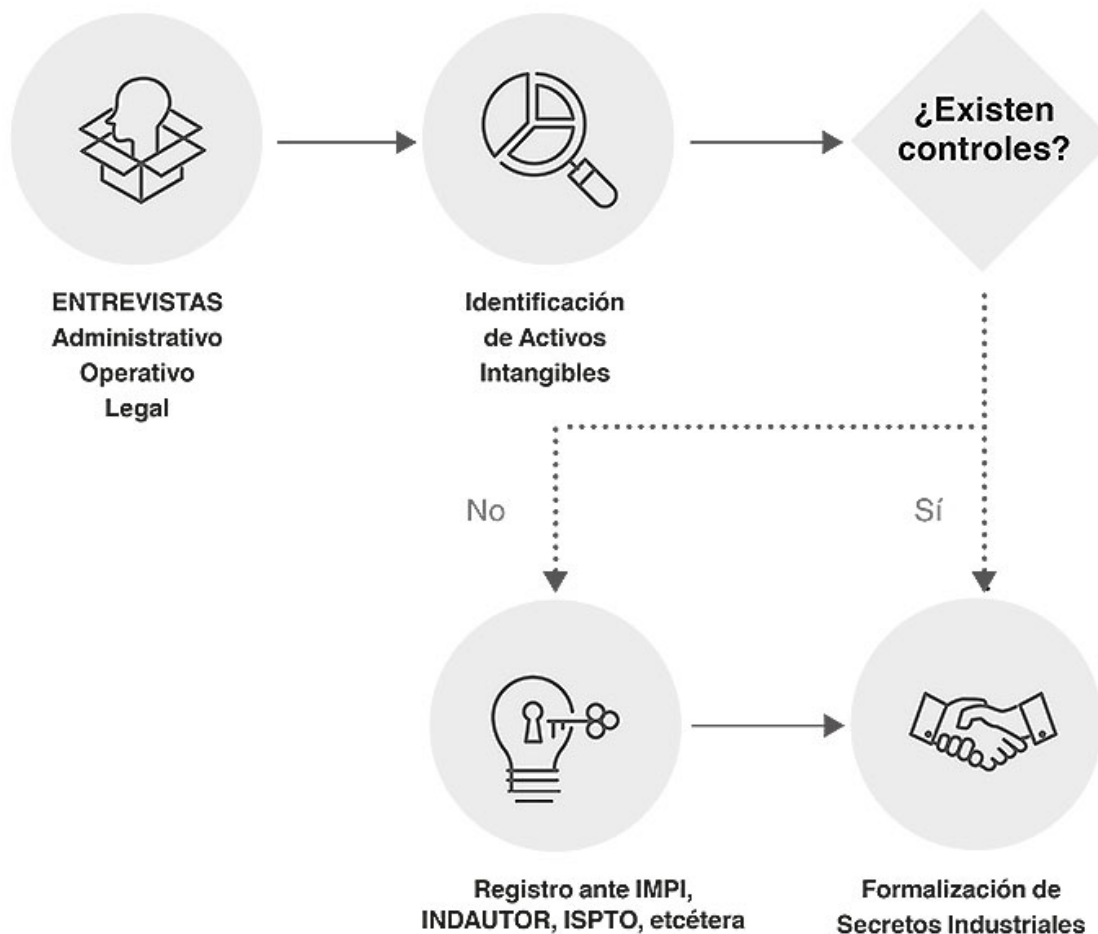
Así, existen algunos contribuyentes que realizan la deducción de la inversión sin que el activo sea propiedad de ellos o se pueda probar como tal siendo una acción incorrecta, ya que los activos intangibles deben cumplir con todos los elementos necesarios para que sean considerados de tal forma y no deducir su inversión sin ello, puesto que puede considerarse como una práctica fiscal indebida.

CAPÍTULO V

CORRECTA IDENTIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

En este capítulo se menciona cómo, en la práctica, se realiza la identificación de los activos intangibles para que sean reconocidos por las empresas o personas que así lo requieran.

Iniciaremos con un diagrama para posteriormente definir cada una de las etapas.



Fuente: Elaboración propia.

Investigación

En esta etapa se considera que deben realizarse todos los actos tendientes a conocer el diseño de la empresa, como pueden ser entrevistas, inspecciones oculares, solicitud de

documentación del activo intangible, revisión de registro, así como aquellos que se consideren necesarios y suficientes para cumplir con los requisitos de los activos intangibles.

Identificación

Una vez que se recabó toda la información necesaria y se procesó la misma, lo conducente es realizar un identificación individual y global de todos los activos intangibles que puedan cumplir con los elementos previamente establecidos para ello.

Control

Como fue señalado previamente, en este mismo título, uno de los elementos más importantes a cuidar es el control que se tendrá sobre los activos intangibles, por lo que deben de sustentarse con la documentación necesaria de acuerdo a cada activo (títulos, certificaciones, contratos, etcétera).

Regularización

Si uno de los activos intangibles no cumple con los requisitos necesarios para su reconocimiento, y para que el mismo pueda solventarse, lo conducente es realizar los actos tendientes a su cumplimiento, como puede ser la solicitud y registro, celebración de contratos, modificación de los mismos, entre otros.

Formalización

Una vez que todos los activos han cumplido con todos los elementos necesarios para su reconocimiento, se debe hacer una formalización de los mismos, ya sea mediante el levantamiento de fe de hechos, la certificación de documentos o la elaboración de manuales para su seguimiento.

CAPÍTULO VI

PROCESO VALUATORIO DE ACTIVOS INTANGIBLES

Por lo que respecta a este capítulo, se debe señalar que quien suscribe no tiene como área de conocimiento la valuación de activos intangibles. Por tanto, el proceso que aquí se menciona ha sido obtenido conforme a la práctica profesional y experiencia con los expertos de la materia.

Igualmente, se inicia con un diagrama en el que la primera etapa es lo visto en el capítulo anterior, es decir, la identificación de los activos, para posteriormente realizar el análisis integral y llegar a la determinación de valor.

Cabe señalar que se sugiere la realización de un estudio de mercado, ya que pueden existir activos intangibles comparables al que pretendemos valorar y, por ello, es necesario conocer diversos montos otorgados a los mismos.

En el mismo sentido, por lo que respecta a la información financiera, esta debe ser analizada desde diversos métodos de valuación, para efectos de llegar al valor razonable, el cual se puede obtener cuando varios métodos valuatorios llegan a un resultado similar.



PROCESO VALUATORIO DE ACTIVOS INTANGIBLES



Fuente: Elaboración propia.

A manera de ejemplo, y sin ser todas las formas o métodos, se señalan los establecidos en la Norma de Información Financiera (NIF) A-6:

I. Valores de entrada

1. Costo de adquisición.
2. Costo de reposición.
3. Costo de reemplazo.
4. Recurso Histórico.

II. Valores de salida

1. Valor neto de liquidación.

2. Valor neto de realización.
3. Valor presente.

Igualmente, existen otras técnicas relacionadas a la valuación de intangibles que igualmente compartimos:

1. Modelo de precios de opción (*option-pricing model*).
2. Matriz de precios (*matrix pricing*).
3. Modelos de diferencial ajustado de opción (*option-adjusted spread models*).
4. Análisis fundamental (*Fundamental analysis*).
5. Múltiplos de utilidad o ingreso.

A nivel internacional, se han desarrollado varios métodos que consideramos correctos y fundamentales de conocer:

1. *Skandia Navigator*, aplicable al capital intelectual.
2. *Economic Value Added*, metodología que mide el retorno del capital empleado (ROA).
3. *Balanced Scorecard*, para identificación de factores que contribuyen al éxito de la estrategia de negocio.
4. *Intangible Assets Monitor*, mide la creación de valor en cuatro aspectos: crecimiento, renovación, eficiencia y estabilidad.
5. *Intellectual Capital Index*, el valor de mercado de la empresa.
6. *Inclusive Value Methodology*, índice global que indica los cambios al calcular el valor agregado de los activos intangibles.

Por último, como fue tratado anteriormente, es esencial la certificación por parte del corredor público, para que esta práctica sea legal y tenga todos los fundamentos suficientes para su utilización.

TÍTULO QUINTO

ASPECTOS FISCALES INTERNACIONALES
DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

CAPÍTULO I

ACTIVOS INTANGIBLES Y ACCIONES BEPS

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) es un problema mundial que requiere soluciones globales. El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo los de las empresas multinacionales.¹

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) estipula que, aunque los derechos legales y los arreglos contractuales forman el punto de partida para cualquier análisis de precios de transferencia de transacciones que involucran intangibles, una propiedad legal pura no da derecho a recibir los ingresos mediante la explotación de los intangibles. Las demás entidades del grupo que desempeñen las funciones relevantes y asuman los riesgos sustanciales en materia de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles deberán ser remuneradas por las aportaciones que realicen.

Por tanto, el propietario legal puro, sin desempeñar ninguna función clave relacionada con los intangibles, no tendrá derecho a ninguna parte del rendimiento derivado de la explotación de los intangibles que no sea la compensación en condiciones de plena competencia, si la hubiera, por la tenencia del título y la provisión del fondo.

La OCDE estipula además que las siguientes funciones se consideran como las importantes en la contribución al valor de los intangibles:

- Diseño y control de programas de investigación y marketing.
- Dirección y establecimiento de prioridades para empresas creativas, incluida la determinación del curso de la investigación.
- Control de decisiones estratégicas sobre programas de desarrollo intangible.
- Gestión y control de presupuestos.
- Defensa y protección de intangibles.
- Control de calidad continuo de las funciones realizadas por empresas independientes o asociadas.

Igualmente, la OCDE afirma que los métodos unilaterales, incluido el del precio de reventa, generalmente no son confiables para valorar directamente los intangibles, ya que generalmente asignan todas las ganancias residuales, después de un retorno limitado a quienes proporcionan las funciones relevantes, al propietario de los intangibles.

La selección del método de precios de transferencia más apropiado debe basarse en un análisis funcional que proporcione una comprensión clara de los procesos comerciales globales y cómo los intangibles transferidos interactúan con otras funciones, activos y riesgos que componen el negocio global. El análisis funcional debe identificar todos los factores que contribuyen a la creación de valor, que pueden incluir los riesgos asumidos, las características específicas del mercado, la ubicación, las estrategias comerciales, así como

las sinergias, además de tener en cuenta estos factores al determinar la contribución material de cada parte a la creación de valor intangible, en lugar de dividir puramente solo en intangibles y funciones de rutina.

Como tal, la OCDE está de acuerdo en que los métodos de precios de transferencia con mayor probabilidad de resultar útiles en asuntos relacionados con transferencias de uno o más intangibles son el *método* de precio comparable no controlado (CUP) y el método de división de beneficios transaccionales, mientras que las técnicas de valoración también pueden ser herramientas útiles.

Por otro lado, la OCDE también reconoció que la identificación de comparables confiables en muchos casos que involucran intangibles puede ser difícil o imposible. En tales circunstancias, el método de división de beneficios y/o las técnicas de valoración pueden ser el método de precios de transferencia más apropiado para establecer el precio de plena competencia para las transacciones que involucran intangibles. Asimismo, este organismo reitera que la aplicación del método de división de beneficios transaccionales debe estar en línea con un análisis funcional completo que considere las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por cada una de las partes a lo largo de la cadena de suministro.

En cuanto a la aplicación de las técnicas de valoración, la OCDE señala que los siguientes factores deben ser considerados adecuadamente:

- Precisión de las proyecciones financieras.
- Supuestos sobre tasas de crecimiento.
- Tasas de descuento.
- Vida útil de intangibles y valores terminales.
- Supuestos sobre impuestos.
- Forma de pago.

Además, la OCDE enfatiza en que a menudo se puede identificar un precio para una transacción que involucra intangibles que sea consistente con las opciones disponibles de manera realista de cada una de las partes. La existencia de tales precios es coherente con el supuesto de que los grupos de empresas multinacionales buscan optimizar la asignación de recursos. Si surgen situaciones en las que el precio mínimo aceptable para el cedente, basado en sus opciones disponibles de manera realista, excede el precio máximo aceptable para el cesionario, basado en sus opciones disponibles de manera realista, puede ser necesario considerar si la transacción real debe ser ignorada bajo el criterio de no reconocimiento, o si las condiciones de la transacción deberían ajustarse de otro modo.

La OCDE define los intangibles difíciles de valorar como aquellos intangibles para los cuales: **(i)** no existen comparables confiables y **(ii)** en el momento en que se realizaron las transacciones, las proyecciones de flujos de efectivo futuros o ingresos que se espera que se deriven del intangible transferido, o los supuestos utilizados para valorar el intangible, son muy inciertos, lo que dificulta predecir el nivel de éxito final del intangible en el momento de la transferencia.

La OCDE está de acuerdo en que, en estas circunstancias, la administración tributaria puede considerar los resultados posteriores como evidencia presuntiva sobre la idoneidad de los acuerdos de precios anteriores. Sin embargo, en circunstancias en las que el contribuyente pueda demostrar satisfactoriamente lo que era previsible en el momento de la transacción, así como lo que se refleja en los supuestos de fijación de precios, y que los desarrollos que llevaron a la diferencia entre las proyecciones y los resultados surgieron de eventos imprevistos, las administraciones tributarias no tendrán derecho a hacer ajustes a los acuerdos de precios basados en resultados posteriores.

CAPÍTULO II

FDII Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

El ingreso intangible derivado del extranjero (*Foreign-derived intangible income* o FDII) es la parte del ingreso intangible de una corporación nacional que se deriva del servicio a los mercados extranjeros y se determina con base en una fórmula.

La sección 250 del U.S. Code permite a las corporaciones nacionales, que tienen FDII, deducir un porcentaje específico del exceso de los ingresos de la corporación de las ventas de exportación sobre un rendimiento fijo de sus activos tangibles depreciables para el año. Las reglas de FDII operan en conjunto con las reglas de ingresos globales intangibles con bajos impuestos (GILTI, por sus siglas en inglés) bajo el §951A.

Como parte de la Ley de Empleos y Reducción de Impuestos de 2017, el congreso redujo la tasa impositiva para los FDII de las corporaciones estadounidenses. También, redujo efectivamente la tasa impositiva sobre las ventas y los ingresos por servicios derivados del extranjero al 13.125%, en lugar del 21% normal, buscando alentar a las corporaciones estadounidenses a exportar más bienes y servicios, así como ubicar más activos intangibles en los Estados Unidos de América (EUA).

El cálculo de la FDII es complicado, pero su objetivo es aproximar los ingresos de la venta de bienes y servicios en el extranjero atribuibles a activos intangibles con sede en EUA, tales como patentes, marcas registradas y derechos de autor. Al igual que con las disposiciones de la nueva ley relacionadas con el GILTI, el congreso aproximó el ingreso atribuible a los activos intangibles de una empresa estadounidense por el ingreso que excede un 10% de rendimiento estimado sobre su propiedad tangible depreciable. La parte de los ingresos excedentarios destinada a la venta de bienes y servicios en el exterior se grava con un tipo reducido.

Por ejemplo, suponga que una corporación estadounidense ganó 100 millones de dólares, con activos tangibles de 200 millones de dólares. La empresa asignaría el ingreso intangible estimado en 80 millones de dólares (100 millones de ganancias menos 20 millones de rendimiento estimado sobre sus activos tangibles), entre las ventas nacionales y extranjeras de bienes y servicios. EUA gravaría la parte de los 80 millones de dólares asignados a las ventas al exterior a 13.125%, en lugar del 21% normal. En 2026, la tasa de FDII aumentará de 13.125 a 16.83%.

CAPÍTULO III

EUROPA Y PATENT BOX

El IP-Box (también llamado *Patent Box*) es un incentivo fiscal que consiste en una reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades, cuya finalidad es estimular la cesión o transmisión de determinados activos intangibles para su utilización en el desarrollo de una actividad económica.

Los regímenes del IP-Box están relativamente extendidos en toda Europa y la mayoría se han implementado en las últimas dos décadas. Actualmente se aplica en 14 de los 27 Estados miembros: Bélgica, Chipre, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal, Malta, Eslovaquia y España (que incluye el régimen del País Vasco y de Navarra). Asimismo, otros países no pertenecientes a la Unión Europea (UE) también lo han implementado, como son Andorra, Reino Unido, San Marino, Suiza y Turquía.

España

Las empresas españolas disponen del IP-Box desde el 2007. Está regulado en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se aplica a los siguientes activos intangibles: Patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las ventajas que tiene son:

- El incentivo fiscal es una reducción del 60% de las derivadas de la cesión de los intangibles.
- Aplicable también a la transmisión de los activos intangibles.
- Sin límite de años.
- Compatibilidad con otras deducciones fiscales por I+D+i (artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-).

La deducción puede reducir la tasa media del impuesto sobre las rentas de patentes hasta un 10% (25% tasa ordinaria).

Irlanda

Desde 1973 hasta 2010, las empresas domiciliadas en Irlanda podían beneficiar de la exención de derechos de patentes (*Patent Royalties exemption*), que permitía la exención total del impuesto sobre sociedades (12.5%) de las rentas de patentes. Por razones presupuestarias, la exención fue abandonada en 2010. Sin embargo, en 2014 el gobierno irlandés anunció la introducción de un *Knowledge Development Box* a partir de 2015 después del visto bueno de la UE.

Países Bajos

En 2007, los Países Bajos introdujeron el *Octrooiibox* (Casilla para Patentes). En 2010 fue revisado, mejorado y renombrado como *Innovatiebox*. El régimen permite pagar solo 5% de impuesto (en vez de 25%) sobre los beneficios derivados de patentes.

Francia

En el 2000, se introdujo el concepto de Plusvalía a largo plazo. Esta opción en el impuesto sobre sociedades permite pagar 15% sobre los ingresos de la cesión de patentes. Los ingresos se consideran plusvalías y pueden ser compensados por minusvalías, por lo cual la tasa de impuestos sobre plusvalías netas puede ser inferior al 15%.

Bélgica y Luxemburgo

Desde 2008, las empresas belgas pueden deducir el 80% de los ingresos por patentes y las empresas luxemburguesas el 80% de los ingresos de la propiedad intelectual. En el caso de Bélgica resulta una cuota del 6.8% mientras que en Luxemburgo del 5%.

Suiza

En 2007, la UE informó al gobierno suizo que los regímenes de sociedad mixtas y holdings eran contrarios a los acuerdos de libre comercio entre la UE y Suiza. Estos regímenes permitían a las empresas domiciliar una empresa en Suiza y gestionar su negocio de patentes desde ahí para beneficiarse de un tipo del impuesto del 8 al 15%.

CAPÍTULO IV

BRASIL Y LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La legislación fiscal brasileña ha tenido durante mucho tiempo un enfoque establecido para el tratamiento de los activos intangibles. La primera norma al respecto se remonta a 1964, cuando se promulgó la Ley 4.506. Esta ley consagraba el derecho de los contribuyentes a amortizar los costos relacionados con la adquisición de derechos, siempre que la adquisición estuviera relacionada con las actividades de una empresa.

Sin embargo, las empresas brasileñas, los contables y los expertos en impuestos nunca prestaron demasiada atención a este tema porque los activos intangibles, en general, no se valoraban ni contaban comúnmente. No había criterios claros bajo las normas contables brasileñas sobre cómo estos tipos de activos deberían impactar los activos, pasivos y valor patrimonial neto de una entidad.

Durante las últimas décadas, las preocupaciones locales se centraron principalmente en las implicaciones fiscales derivadas del abrumador entorno inflacionario experimentado en Brasil durante las décadas de 1980 y 1990, así como la implementación de estándares globales para el impuesto sobre la renta de las empresas (1995) y los controles de precios de transferencia (1996). Los profesionales de la tributación local también estaban ocupados lidiando con las consecuencias tributarias del proceso de privatización, fomentado durante mediados a finales de la década de 1990, y luchando con los límites de las estrategias de planificación tributaria en relación con la implementación de las reglas contra la elusión, aunque estas últimas finalmente nunca se promulgaron.

Solo con la adopción de las Normas Internacionales de Información Fiscal (NIIF) en Brasil, en 2007, y con el cambio en el entorno económico, impulsado tanto por las nuevas tecnologías como por los llamados negocios disruptivos, los activos intangibles quedaron definitivamente en el punto de mira.

La Ley 11.638 / 07, modificada y complementada por la Ley 11.941 / 09, sentó las bases para que los activos intangibles adquirieran importancia a fin de convertirse en elementos clave tanto de las operaciones de fusiones como de adquisiciones, reorganizaciones societarias y operaciones societarias en general. El alto valor agregado otorgado a estos activos, que abarcan software, patentes, experiencia técnica, modelos, patrones de diseño, derechos de propiedad intelectual y *know-how*, ofreció a las empresas que revisaban sus políticas y estrategias una gran cantidad de oportunidades.

Desde el punto de vista contable, el Consejo Brasileño de Normas de Contabilidad emitió la Opinión Técnica No. 04, con base en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, para regular la materia. Siempre que una entidad identifique un elemento intangible que no califique como un mero gasto corriente o fondo de comercio, tenga una expectativa de vida limitada y pueda generar de manera confiable beneficios económicos futuros, puede tener derecho a registrar ese intangible como un activo, sujeto a una amortización o a una prueba de deterioro, dependiendo de esa vida útil esperada.

Con base en ese tratamiento contable, la ley tributaria dispuso un enfoque más específico además del artículo 58 de la Ley 4.506 / 64, mencionado anteriormente. De conformidad con

el artículo 41 de la Ley 12.973 del 13 de mayo de 2014, los gastos de amortización relacionados con activos intangibles registrados como activos no corrientes pueden ser deducibles de impuestos, siempre que estén relacionados con las actividades de la sociedad y puedan influir en los resultados de la empresa durante más de un año fiscal.

En la práctica, una vez que una empresa identifica un activo intangible, los gastos de amortización correspondientes pueden deducirse del impuesto sobre la renta de las sociedades y de la contribución social sobre la base de las ganancias netas bajo el “régimen de ganancias reales” a la tasa general del 34%, si los gastos son normales, necesarios y habituales para el tipo de negocio. Y aunque la ley brasileña no prevé formalmente una norma contra la elusión, las autoridades fiscales han estado adoptando un enfoque muy estricto en lo que respecta a los posibles ahorros fiscales obtenidos de transacciones realizadas sin sustancia económica real. Teniendo en cuenta lo último, este aspecto siempre debe considerarse.

No existen requisitos particulares en la normativa fiscal con respecto a los montos amortizados, excepto que deben registrarse como activos intangibles, relacionados con el negocio de la empresa y no considerarse gastos deducibles de impuestos. Con el fin de reforzar tanto la validez como la legitimidad del costo incurrido con el activo intangible sujeto a amortización fiscal, las entidades contribuyentes deben actuar con cautela y encargar un informe de tasación a una firma experta que pueda confirmar el costo asignado al activo intangible, el esperado, la vida útil, así como posibles beneficios económicos futuros y la curva de amortización. Este documento fundamentará el reconocimiento contable del activo, proporcionando mayor fundamento y justificación a los montos deducidos.

CAPÍTULO V

EL NUEVO RÉGIMEN AUSTRALIANO

Este régimen se aplicará a partir del 1 de julio de 2022 a los ingresos derivados de patentes médicas y biotecnológicas australianas. Durante la consulta, el gobierno también dijo que consideraría extender la concesión a las patentes de tecnología “verde”. El efecto del régimen es que los ingresos de tales patentes se gravarán a una tasa de concesión del 17%, en lugar de la tasa corporativa estándar del 30%. El mismo está diseñado para incentivar las actividades de I + D en Australia y alentar a las empresas a conservar la propiedad de las patentes en aquel país.

La tasa de concesión solo se aplicará a los ingresos de la propia patente en lugar de los ingresos de fabricación, marca y otros atributos.

Se espera que el Tesoro comience en breve un proceso de consulta pública sobre las propuestas. Asimismo, seguirá la legislación. Hasta que esté disponible el borrador de ésta, es difícil brindar una guía detallada sobre las disposiciones, pero hay una serie de cuestiones que las empresas deben considerar.

En primer lugar, se espera que el régimen se redacte cuidadosamente para evitar ser visto como una “práctica fiscal perjudicial”, ya que ese concepto se utiliza en el proyecto de erosión de la base y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). El anuncio del presupuesto dejó en claro que el gobierno está al tanto del problema y tiene la intención de que la concesión solo esté disponible en relación con la investigación y el desarrollo realizados allí, es decir, donde la patente está registrada en Australia por una empresa australiana. Es probable que estas condiciones satisfagan a la OCDE.

El anuncio presupuestario también señala que muchos otros países han adoptado tales regímenes, pero no menciona que muchos han adoptado una tasa impositiva por debajo de la tasa del 17% australiana sobre esos ingresos. A pesar de esto, el incentivo puede ser importante para muchas empresas.

Otro problema, para tales regímenes, es que la concesión puede ser difícil de acceder para las empresas emergentes, que todavía están en una posición de pérdida.

La mecánica explicada en el anuncio planteará otros problemas prácticos que sería necesario resolver utilizando los principios de precios de transferencia (TP). El presupuesto deja claro que la proporción de los ingresos de la empresa que recibe la concesión es la cantidad atribuible a la I + D australiana y no la I + D extranjera. Es probable que esto requiera que las empresas identifiquen el conjunto de gastos de I + D que se relacionan con la patente y dónde se llevó a cabo. Esto podría ser un gasto potencial en los últimos años, complicando aún más el proceso. ¿Los sistemas de I + D permiten dividir los flujos de trabajo cuando conducen a múltiples patentes?, ¿Qué tan directamente conectada debe estar la I + D?, ¿Se han asignado adecuadamente los costos entre las distintas jurisdicciones involucradas, donde hubo colaboración?

Las empresas de biotecnología normalmente buscan utilizar patentes en el proceso de generar ingresos a partir de la venta de productos o servicios. El anuncio sugiere que los

ingresos totales recibidos deberán distribuirse para identificar la parte atribuible exclusivamente a la patente. En otras palabras, ¿cuál es la contribución económica de la patente a los ingresos por bienes y servicios?

Si la legislación no es prescriptiva sobre la consideración de una fórmula para calcular el rendimiento de la patente, es posible que se requiera un análisis económico para determinar la parte de los ingresos atribuible a la patente. Esta posición será aún más complicada cuando se utilicen varias patentes en un producto o servicio.

Cuando se trate de ingresos entre empresas, tanto Australia como cualquier contraparte de un país extranjero estarán ansiosos por asegurarse de que los ingresos no se desvíen deliberadamente al primero para beneficiarse de las disposiciones. ¿Cómo se aplicarán las reglas cuando el propietario australiano se beneficie al otorgar la licencia de la patente a otras partes, partes potencialmente relacionadas en otros países?

La provisión tiene una fecha de inicio del 1 de julio de 2022 y se aplicará a los ingresos por patentes solicitadas después del 11 de mayo de 2021.

Las reglas tienen el potencial de incentivar a las empresas a registrar patentes donde anteriormente podrían haber considerado que el registro no era rentable.

CAPÍTULO VI

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

México siempre ha sido uno de los países que más tratados internacionales ha firmado y, en específico, aquellos para evitar la doble tributación no son la excepción a esta regla.

La doble tributación es la carga fiscal adicional a la que puedan verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto, la primera del país del que proviene ese ingreso, país de fuente, y la segunda en el país de residencia del contribuyente que, comúnmente en gran parte de los países, grava a sus residentes con el criterio de renta mundial, esto es, por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.

El mecanismo de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero contenido en la LISR es una medida efectiva para atenuar la doble tributación internacional; sin embargo, esta medida solo disminuye los efectos de una doble tributación, pero no logra eliminarlos totalmente.

Por este motivo, a nivel internacional e incluyendo a México, se han adoptado medidas bilaterales para solucionar la doble tributación, las cuales, dentro de este contexto, son la forma más eficaz para evitarla y han servido para armonizar dos sistemas impositivos en otras áreas, como en la eliminación de tratamientos discriminatorios, el reconocimiento recíproco de beneficios a instituciones, así como la determinación de mecanismos de cooperación para la resolución amistosa de conflictos y el intercambio de información.

Los tratados para evitar la doble tributación limitan de diversas maneras la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados contratantes.

Dentro del listado de países que del año 2002 al día de hoy sostienen Convenios Fiscales con México se encuentran: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Brasil, Canadá, China, Colombia, Emiratos Árabes, Estonia, Grecia, Hungría, Hong Kong, India, Indonesia, Islandia, Italia, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Panamá, Países Bajos, Perú, Polonia, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Turquía, Ucrania y Uruguay.¹

En el presente capítulo, se abordarán las regalías de acuerdo al modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que es aquel que México usa como base. Igualmente, se mencionará el tratado suscrito con los Estados Unidos de América (EUA), por ser el principal socio comercial de nuestro país y por tener algunas diferencias con el modelo antes mencionado. Para finalizar, se señalarán algunas particularidades de los demás tratados suscritos por México.

A) Modelo de la OCDE

1. Estado que puede gravar

Conforme al artículo señalado, las regalías pagadas por un residente de uno de los Estados contratantes, recibidas por un beneficiario residente del otro Estado, serán gravadas exclusivamente en el Estado de residencia del beneficiario. De acuerdo a los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, la única excepción a este principio es en aquellos casos en que el beneficiario tiene un establecimiento permanente en el Estado desde el cual se pagan las regalías.

2. Observación y reservas de México

Nuestro país hizo una observación a partir del 1 de enero de 2003, conforme a la cual se consideran como regalía a cualquier pago que no sea por la transmisión total de los derechos sobre el *software*, incluyendo aquellos pagos por su uso aun cuando el mismo se utilice en el negocio del licenciatarlo. Es preciso señalar al respecto que una observación solamente refleja una interpretación del Estado que la produce, en este caso México. Por otro lado, las reservas según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados son declaraciones unilaterales de un Estado, que solamente pueden ser hechas por aquel que pretende aplicarlas al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación en ese Estado.

Como se podrá observar, las reservas para obtener esta naturaleza las hubiera tenido que efectuar México en cualquiera de los actos mencionados, y no *a posteriori*, para vincular al otro Estado contratante del tratado bilateral, o bien, incorporar en la definición de regalías de los tratados que celebre los conceptos a los cuales se les aplique tal definición, como hizo con la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico que incorporó como parte del concepto de regalía en todos los tratados que ha celebrado.

3. Concepto de regalías

El concepto de regalías que se establece en el modelo es el de cualquier clase de pago recibido por conceder el uso o el derecho de usar un derecho de autor de naturaleza literaria, artística, científica, incluyendo películas cinematográficas y cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula secreta o proceso, o bien, por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El concepto de concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo la renta de contenedores, fue excluido de la definición de regalías del modelo, con posterioridad al año 1977, para efectos de que tales ingresos fueran gravados bajo el concepto de beneficios empresariales en términos del artículo 7 del Modelo de Tratado, en el Estado de residencia del beneficiario, pero México incorporó el concepto anterior en la definición de regalía de todos los tratados que ha celebrado a efecto de poder gravar estas rentas mediante retención como regalías.

Los ingresos obtenidos por la explotación de películas cinematográficas incluyen las que sean exhibidas en los cines o en la televisión, pero, de acuerdo a los comentarios del comité fiscal, estos ingresos pueden ser considerados en los tratados por las partes como beneficios empresariales.

a) Transferencia de Tecnología o *Know-How*

El concepto más importante a precisar sobre la definición de regalías es el relativo a la información sobre experiencias industriales, comerciales o científicas, que se ha dado por llamar *know-how* y que no es otra cosa sino la transferencia de tecnología. La definición de *know-how*, o transferencia de tecnología, que utiliza el Comité Fiscal de la OCDE es la siguiente: *Know-how* es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el *know-how* representa lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.

En el *know-how*, una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no reveladas al público, a la otra parte, para que pueda utilizarlas por cuenta propia. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por parte del cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. El contrato difiere, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma un trabajo para la otra parte.

Conforme a lo anterior, no constituyen regalías, en el sentido del artículo 12, las remuneraciones obtenidas por los servicios de postventa, las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, una mera asistencia técnica o las consultas rendidas por un ingeniero, un abogado o un experto contable.

Estos últimos servicios quedan comprendidos generalmente bajo la aplicación del artículo 7 de Beneficios Empresariales.

b) Software

Los pagos por concepto de licenciamiento de *software* también son considerados como regalías, ya que el *software* constituye un derecho de autor y el Comité Fiscal de la OCDE lo describe como un programa o una serie de programas conteniendo instrucciones para una computadora, requeridas ya sea para procedimientos operacionales de la computadora misma (*software* operacional) o para otros procesos (*software* aplicado).

El *software* puede ser transmitido a través de medios muy diversos, por ejemplo: Por escrito, por cinta magnética, disco o por disco láser, etc. Puede ser *standard* con un amplio rango de aplicaciones o ser hecho específicamente para un usuario. La LFDA de México, en el artículo 13, fracción XI, considera a los programas de cómputo (*software*) con derecho de autor, al igual que en la mayoría de los Estados miembros de la OCDE.

En aquellos casos en que el *software* sea para uso personal o del negocio del licenciataria, los pagos deben considerarse como Beneficios Empresariales, según los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, pero ya se indicó anteriormente que México hizo una observación, a partir del 1 de enero de 2003, pretendiendo considerar incluso estos pagos como regalías. Por otra parte, según el Comité Fiscal, cuando la titularidad del *software* es enajenada, en lugar de licenciarse el uso, tampoco procede la retención del impuesto, ya que la contraprestación no se considera como el pago de una regalía.

4. Reservas de México al artículo 12

México llevó a cabo cinco reservas con relación al artículo 12 del modelo de la OCDE para negociar la celebración de sus tratados bilaterales, siendo las siguientes:

- 1.** Se reservó el derecho de gravar las regalías en la fuente.
- 2.** Se reservó el derecho de excluir de los beneficios otorgados por el artículo a las regalías que sean pactadas con el propósito de obtener ventaja de la aplicación del tratado y no por razones comerciales de buena fe.
- 3.** Se reservó el derecho de continuar considerando como ingresos por regalías los pagos por la concesión del uso de equipo industrial, comercial o científico, así como de contenedores.
- 4.** Se reservó el derecho de definir el concepto de fuente de las regalías como el Estado en el cual es residente del pagador de las mismas.
- 5.** Finalmente, en reserva efectuada en enero de 2003, se reservó el derecho de considerar como regalía la utilidad derivada de la enajenación de los derechos, cuando la contraprestación dependa de la productividad, uso o disposición de dichos derechos.

En relación al punto 5 anterior, es preciso reproducir el comentario contenido bajo el rubro de Observación y reservas de México al principio de este capítulo.

B) Tratado con los Estados Unidos de América

1. Estado que puede gravar

Ahora bien, pasando a analizar las disposiciones del tratado, observamos que, conforme al mismo, se establece que las regalías pueden ser gravadas en el Estado contratante del que proceden, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto no excederá del 10% del importe de las regalías; además, el ingreso por estas también puede ser gravado en el Estado de residencia del beneficiario.

2. Fuente de riqueza

El tratado establece que las regalías se consideran procedentes de un Estado contratante cuando son pagadas por el mismo, por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, o bien, por algún residente de este y, en ciertos casos, también cuando el uso o la concesión de uso ocurre en alguno de los Estados contratantes.

3. Concepto de regalías

La definición de regalías contenida en el tratado es mucho más amplia que la establecida en el modelo de la OCDE y difiere también en cierta medida de la definición contenida en el artículo 15-B del CFF.

El tratado define a las regalías como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto u otro derecho o propiedad similar, o bien, por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del artículo 6 del propio tratado.

Es importante destacar que, dentro de la definición del tratado, al referirse a patentes, marcas de fábrica o de comercio, etc., se agrega la expresión “u otro derecho o propiedad similar”, lo que permite incluir dentro del concepto todos aquellos derechos de propiedad intelectual que se contienen en la ley mexicana como son, por ejemplo: El uso o concesión de uso de nombres comerciales o de certificados de invención o de mejora.

a) Regalías Condicionadas a Productividad

El término regalías también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de tales derechos o bienes cuando el pago de las regalías esté condicionado a la productividad, uso o disposición de los bienes o derechos. En la ley mexicana se gravan las regalías por enajenación, aunque el precio no esté vinculado a la productividad y además se grava el ingreso bruto sin deducción alguna, asimismo, según el tratado, se puede gravar exclusivamente a la ganancia.

b) Publicidad

La LISR contempla dentro del tratamiento de regalías, en el artículo 167, a los pagos por publicidad y a los pagos por la prestación de asistencia técnica mientras que en el tratado tales conceptos no quedan gravados, ya que corresponden a beneficios empresariales.

4. Asistencia técnica

Como ya se apuntó, las sociedades residentes en los EUA que presten asistencia técnica a un residente en México, no quedarán gravadas con el impuesto sobre regalías, ya que pagarán el impuesto en aquel país por la aplicación del artículo 7 del tratado que se refiere a beneficios empresariales, al igual que en el caso de publicidad.

5. Impuesto al activo

México estableció en el artículo 3 del protocolo que otorgaría un crédito contra el impuesto al activo que, en su caso, cause el residente en los EUA por otorgar el arrendamiento de maquinaria y equipo industrial, comercial o científico, pagos que se consideran regalías conforme al tratado y también conforme a la ley, como se analizó anteriormente.

El monto del crédito será el que corresponda por aplicación de la tasa contenida en la ley, la cual es superior a la contenida en el tratado, pues en esta es del 25% y en el tratado es del 10%.

6. Tasa del impuesto

La tasa de retención según el tratado es del 10% y para su aplicación es preciso que el beneficiario efectivo de la regalía sea residente en el otro Estado, pues si se actúa a través de un intermediario residente en el Estado contratante, pero el beneficiario efectivo es residente de un tercero, no se aplicará la tasa del 10%, sino la establecida en la ley, que puede ser del 25, 30 o 40% si se trata de un residente en un territorio con régimen fiscal preferente.

7. Excepción a la aplicación del tratado

Las disposiciones del tratado relativas a las regalías no se aplicarán cuando el beneficiario efectivo de las mismas ejerce o ha ejercido, en el otro Estado contratante del que proceden las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, cuando las regalías son atribuibles a este, pues en tales casos se aplican las disposiciones del artículo 7 que se refiere a Beneficios Empresariales.

8. Partes relacionadas

En aquellos casos en que existen relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o bien, relaciones que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas exceda del que hubieran convenido las partes en ausencia de tales relaciones, la tasa del 10% se aplicará solamente a la contraprestación que se hubiera convenido entre partes independientes mientras que el exceso quedará gravado conforme a las disposiciones de la ley.

9. Limitación de beneficios

Es preciso analizar en todos los casos de pago de regalías las disposiciones sobre la limitación de beneficios contenidas en el artículo 17, inciso g), del tratado, ya que en muchos casos puede no proceder la aplicación de los beneficios contenidos en aquel tratado.

C) Regalías en otros Tratados

Las normas bajo el rubro de regalías son muy similares en la mayoría de los tratados; sin embargo, existen algunas particularidades que es conveniente señalar:

1. Tasa del 10%

En los tratados celebrados con Canadá, Chile, Francia, Italia y Países Bajos, la tasa máxima de retención pactada en el artículo 12 fue del 15%, sin embargo, por aplicación de la cláusula de la Nación más Favorecida, la tasa se redujo a 10% en el caso de Canadá y de Francia.

En el protocolo del tratado con los Países Bajos, se contiene una disposición que establece que se aplicará la tasa del 10%, en lugar del 15%, mientras los Países Bajos no impongan una retención a las regalías en su legislación nacional.

2. Tasa del 15%

Las únicas excepciones de una retención mayor al 10% sobre el pago de regalías, se presentan en los tratados con Chile, Italia y Rumania, conforme a los cuales se aplica el 15%.

En los casos de Italia y Rumania no existe cláusula de la Nación más Favorecida, mientras que en el tratado con Chile se estableció en el protocolo que si ese país acuerda con otro Estado, en el futuro, una tasa menor a la del 15%, esta se aplicará automáticamente, no debiendo ser menor al 10%.

3. Impuesto al activo

Además del tratado celebrado con los EUA, en los celebrados con Australia, Bélgica, Corea, Dinamarca, Irlanda, Israel, Luxemburgo, Países Bajos y la República de Polonia, también se otorga un crédito contra el Impuesto al Activo causado por el otorgamiento del uso o goce de bienes a residentes en México. Este crédito es equivalente al impuesto sobre la renta que se establece en la Ley.

4. Servicios técnicos

En los tratados celebrados con Bélgica, Dinamarca, Francia y Suiza, se precisa que ciertas contraprestaciones sobre algunos servicios no pueden ser considerados como regalías, sino que recibirán el tratamiento de Beneficios Empresariales o Prestación de Servicios Personales Independientes.

Los servicios en cuestión en los citados tratados se definen en forma similar, palabras más o menos, en los siguientes términos: *Los servicios técnicos, incluidos los estudios o investigaciones de carácter científico, geológico o técnico, o por trabajos de ingeniería comprendidos los planos y proyectos o por servicios de consultoría o supervisión.*

Se aclara que lo anterior procede siempre y cuando los servicios no consistan en la transmisión de *know-how*.

5. Conceptos especiales de regalías

En el tratado con Australia se incluyen aspectos que en otros no se consideran regalías, a saber, el suministro de conocimientos o información técnica, industrial, comercial o científica, así como cualquier asistencia accesoria o subsidiaria a los conceptos anteriores y a otros que integran el concepto de regalías. Conforme a los celebrados con Italia y España, ciertos pagos efectuados por la explotación de algunos derechos de autor no se considerarán como regalías.

Para beneficiarse de la tasa reducida de retención contenida en el tratado con Luxemburgo, las autoridades fiscales de ambos países podrán solicitar una certificación donde se acredite que el ingreso por regalías obtenido por el residente en el otro estado está sujeto a imposición directa.

Finalmente, dentro de las definiciones de regalías se presentan algunas singularidades dentro de los tratados celebrados con España, Israel, Italia y el Reino Unido.

CAPÍTULO VII

EL RÉGIMEN *OFFSHORE* DE ACTIVOS INTANGIBLES

La propiedad intelectual es ahora una de las clases de activos más valiosas en términos globales y, sin embargo, establecer su valor, así como explotar el potencial económico de los activos, sigue siendo un gran misterio para las empresas, los financieros y los inversores, escribe Tim Mertens, presidente de Sovereign Trust.¹

Por lo general, los dueños de negocios están preocupados por aumentar los ingresos, maximizar las ganancias y construir su marca. Pero a menudo son los conocimientos técnicos subyacentes, la tecnología innovadora o la marca misma los que pueden ser la base central de una empresa.

En las economías basadas en el conocimiento, el valor económico se captura a través del sistema de propiedad intelectual y los derechos que confiere, que transforman los intangibles en activos económicos negociables. Hasta la década de 1980, los activos tangibles representaban el 80% del valor de la empresa; el resto lo componían intangibles, incluida la propiedad intelectual. Treinta años después, ocurre lo contrario con el 80% del valor de la empresa compuesto por intangibles.

Por tanto, las empresas intensivas en conocimiento, que tienen la mayor necesidad de financiación para crecer, a menudo tienen dificultades para recaudar fondos porque sus activos intangibles no aparecen en el balance y, por tanto, no son considerados por los financieros e inversionistas.

Ya sea que su propiedad intelectual tenga la forma de una marca registrada, derechos de autor, patente o procesos identificables, debe protegerse, especialmente cuando las regalías que se derivan de ella se vuelven cada vez más lucrativas.

En determinadas circunstancias, puede ser posible transferir, vender o asignar propiedad intelectual en el extranjero, siempre que se haga a través de los canales correctos.

La clave radica en poder identificar la propiedad intelectual potencialmente valiosa desde el principio y estructurarla de una manera fiscalmente eficiente. Esto generalmente se logra mediante el uso de una estructura de empresa en una jurisdicción que ofrece neutralidad fiscal y un sistema legal e infraestructura efectivos. Esto puede ayudar a reducir o evitar la superposición innecesaria de obligaciones fiscales y regulatorias.

Más importante aún, la jurisdicción debe tener una buena red de tratados fiscales que permitan a los propietarios de propiedad intelectual recibir regalías y pagar dividendos a tasas reducidas de retención de impuestos o, en ciertos casos, incluso cero retenciones de impuestos. Malta, Chipre, Mauricio y Singapur cuentan con excelentes redes de tratados de doble imposición.

Chipre, por ejemplo, es un lugar atractivo para el establecimiento de una empresa de explotación y desarrollo de la propiedad intelectual, que ofrece una tasa impositiva eficiente, así como la protección legal que brindan los Estados miembros de la Unión Europea (UE), así como los signatarios de los principales tratados y protocolos de propiedad intelectual.

Según el régimen de propiedad intelectual de Chipre, el 80% de los beneficios admisibles generados a partir de activos de esta índole, se considera un gasto deducible de impuestos para los contribuyentes admisibles. Con una tasa impositiva corporativa estándar del 12.5%, esto puede resultar en una tasa impositiva efectiva de tan solo el 2.5%.

Malta también se ha establecido como un buen lugar para poseer derechos de propiedad intelectual. Además de una exención fiscal sobre los ingresos derivados de patentes, derechos de autor y marcas registradas, también prevé diversas formas de exención de la doble imposición como resultado de más de 70 tratados en esta materia.

Al registrar una sociedad de cartera de propiedad intelectual en el extranjero, los propietarios de empresas deberán cumplir con los nuevos requisitos de sustancia económica y materialidad de las operaciones.

Además de los requisitos previamente establecidos, las empresas de propiedad intelectual deben proporcionar información adicional que incluya:

- Planes de negocios detallados que exponen claramente la justificación comercial para mantener los activos de propiedad intelectual en esa jurisdicción,
- Evidencia concreta de que la toma de decisiones se está llevando a cabo en esa jurisdicción y no en otro lugar, e
- Información sobre los empleados en esa jurisdicción, su experiencia, los términos contractuales, sus calificaciones y su tiempo de servicio.

La propiedad intelectual es un área compleja. Pero si se quiere desbloquear por completo el valor real de los activos intangibles basados en la tecnología del siglo XXI, la propiedad intelectual debe estructurarse y planificarse adecuadamente. Se necesitará asesoramiento fiscal profesional en el país para garantizar el cumplimiento adecuado del control fiscal, legal y, en algunos casos, de cambios.

TÍTULO SEXTO

CASOS RELEVANTES

CAPÍTULO I

CASOS FISCALES A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL

Tanto en el ámbito nacional como internacional se han desarrollado diversos casos de los efectos fiscales de los activos intangibles, los cuales nos sirven para conocer a fondo el pensamiento tanto de los órganos de recaudación como de los juzgadores respecto de los mismos.

En el presente título se abordan algunos de ellos para que el lector tenga un panorama completo y pueda tomar decisiones al respecto para sí mismo como para aquellos contribuyentes que pudiera asesorar.

CAPÍTULO II

AMAZON.COM, INC. & SUBSIDIARIES VS. COMMISSIONER

En 2005, Amazon.com, Inc. (Amazon US) celebró un acuerdo de participación en los costos con su subsidiaria de Luxemburgo (Amazon Lux), otorgando a Amazon Lux el derecho a usar ciertas propiedades intangibles preexistentes en Europa. Según los términos del acuerdo (y las regulaciones de precios de transferencia aplicables), Amazon Lux tuvo que realizar un “pago inicial” por la propiedad intelectual preexistente. Amazon US informó inicialmente un pago de compra de 255 millones de dólares. El Comisionado del Servicio de Impuestos Internos (IRS, por sus siglas en inglés), tras haber concluido en la auditoría que el pago de la compra no se determinó en condiciones de plena competencia, realizó su propio cálculo y valoró la compra en 3.6 mil millones de dólares. Amazon no estuvo de acuerdo y presentó una petición al Tribunal Fiscal que sostuvo que la determinación del IRS sobre el pago de la compra de participación en los costos fue arbitraria, caprichosa e irrazonable. El comisionado llevó el asunto a la Corte de Apelaciones.

La opinión, que interpretó las ahora obsoletas regulaciones de precios de transferencia de 1994/1995, se centró en si la definición de intangibles era lo suficientemente amplia como para incluir todos los activos intangibles de valor; específicamente, sobre si la “compra” requerida para la “propiedad intangible preexistente” debe incluir una compensación por los activos comerciales residuales, como la mano de obra existente, el valor de la empresa en funcionamiento, la plusvalía y las opciones de crecimiento. El Tribunal de Apelaciones revisó las conclusiones de derecho del Tribunal Fiscal de conformidad con el estándar de *novus* aplicable.

Para responder a esta pregunta legal, la Corte de Apelaciones consideró la definición regulatoria de un “intangible”, el marco regulatorio general de precios de transferencia, el historial normativo de las regulaciones y si la posición del comisionado tenía derecho a deferencia bajo *Auer v Robbins*, 519 US 452 (1997).

Definición de intangible

Con referencia a la Sección 936 (h) (3) (b) del 26 USC, las regulaciones aplicables definen “intangible” como un activo que *tiene un valor sustancial independiente de los servicios de la persona* y es uno de los elementos enumerados en Treas. Reg. Sección 1-482 (4) (b) (1) –(6), que incluye 28 artículos específicos, así como una categoría general de “otros artículos similares”. Según el dictamen, un artículo se considera similar a los 28 artículos específicos si deriva su valor no de sus atributos físicos sino de su contenido intelectual u otras propiedades intangibles. El Tribunal de Apelaciones infirió de esta disposición y del lenguaje introductorio de la definición que los activos comerciales residuales son intangibles si **(i)** tienen un valor sustancial independiente de los servicios de cualquier individuo y **(ii)** derivan su valor de contenido intelectual u otro intangible.

El comisionado argumentó que ambos elementos estaban satisfechos. Amazon argumentó que la interpretación del comisionado de la disposición general era demasiado amplia,

haciendo prácticamente superflua la enumeración de los 28 elementos. Además, argumentó que otros artículos solo deberían considerarse similares si son del mismo tipo que los enumerados y que el denominador común de los 28 artículos es que pueden venderse de forma independiente. La Corte de Apelaciones no aceptó completamente el argumento de Amazon y, en cambio, concluyó que el análisis del texto reglamentario por sí solo no resuelve definitivamente el asunto en cuestión, ya que no es evidente si los activos, como “opciones de crecimiento” o “cultura de innovación”, cumple con el primer requisito.

Marco regulatorio

El Tribunal de Apelaciones no estuvo de acuerdo con el argumento del comisionado de que Treas. Reg. sección 1.482-7A, respalda la opinión de que la definición de “intangible” incluye los activos comerciales residuales, aunque estos generalmente no pueden transferirse independientemente del negocio. El comisionado también argumentó, basándose en el preámbulo de Treas. Reg. sección 1.482-1, según la interpretación de la jurisprudencia pertinente, establece que cualquier cosa de valor que se ponga a disposición entre partes relacionadas debe pagarse en la compra, independientemente de si se define como intangible, porque eso es lo que harían las partes no controladas si entró en la misma transacción en las mismas circunstancias. Según la opinión, el argumento del comisionado asumió, pero no explicó por qué, un acuerdo de costos compartidos más parecido a la venta de un negocio que a una asociación en ciertos activos o aspectos del negocio.

La Corte de Apelaciones señaló que las regulaciones describen un arreglo de costos compartidos como un acuerdo *para compartir los costos de desarrollo de uno o más intangibles*, identificando así los intangibles como producto de esfuerzos de investigación y desarrollo. Esta descripción parecía excluir del significado de activos “intangibles” como el fondo de comercio y el valor de negocio en marcha, que se generan obteniendo ingresos y no incurriendo en costos. Además, la opinión distinguió entre los intangibles que se producen al generar ingresos, como la empresa en funcionamiento y la plusvalía, de los intangibles que se generan al incurrir en deducciones / realizar inversiones en el activo.

En consecuencia, la Corte de Apelaciones concluyó que el esquema regulatorio no resuelve definitivamente el tema, pero favorece más a Amazon que al comisionado.

Historia de las leyes

El Tribunal de Apelaciones concluyó, además, que el historial de redacción de las regulaciones de precios de transferencia respalda firmemente la posición de Amazon de que el Tesoro tenía la intención de limitar la definición de “intangible” en las regulaciones de precios de transferencia de 1994/1995 a activos transferibles de forma independiente. Citó la solicitud de comentarios del Tesoro de 1993 en la que se preguntaba específicamente si la definición de intangibles debería “ampliarse” para incluir elementos que normalmente no se consideran propiedad intelectual, como la fuerza de trabajo existente, el fondo de comercio o el valor de empresa en funcionamiento. El Tribunal de Apelaciones también señaló el historial de redacción de Treas. Reg. Sección 1.482-4, específicamente porque las regulaciones temporales de 1993 definieron “intangible” como *cualquier interés comercialmente transferible*, pero ese lenguaje se eliminó porque se consideró superfluo.

Implicaciones

El Dictamen interpreta las obsoletas regulaciones de precios de transferencia de 1994/1995, pero también ofrece varias perspectivas para los contribuyentes que van más allá de su alcance temporal. La declaración en la que la Corte de Apelaciones expresa su apoyo a la posición del comisionado si el caso se rige por las regulaciones posteriores a 2009, puede considerarse dictada y, por tanto, no un precedente legal, pero los contribuyentes aún deben considerar las posibles implicaciones en el cargo –acuerdos de costos compartidos de 2009–.

En 2009, el Tesoro emitió regulaciones temporales ampliando el alcance de lo que se incluye en el pago de recompra al entrar en un acuerdo de costos compartidos. Anteriormente, un pago de recompra tenía que incluir “intangibles preexistentes” definidos por Treas. Reg. Sección 1.482-4. Según las regulaciones temporales de 2009, un pago de compra debe incluir una “contribución de plataforma” definida por Treas. Reg. Sección 1.482-7 (c) (1). Una contribución de plataforma se define como cualquier recurso, capacidad o derecho que se anticipa razonablemente, el cual contribuirá al desarrollo de intangibles de costos compartidos.

Aunque hay poca orientación sobre qué activos de valor constituyen una contribución de plataforma que no sean los intangibles preexistentes, las regulaciones de 2009 incorporan metodologías de valoración, incluido el método de ingresos y el método del precio de adquisición, que parecen diseñadas para capturar el valor residual. Esta opinión puede cuestionar la visión binaria de los activos comerciales residuales, ya sea que se encuentren dentro de la Sección 936 (h) (3) (B) del IRC o no, y motivar a los contribuyentes a revisar más a fondo sus hechos y circunstancias relacionados con las transacciones posteriores a 2009.

En la *Tax Cuts and Jobs Act* TCJA, el congreso enmendó la definición de propiedad intangible establecida en la Sección 936 (h) (3) (B) del IRC para incluir explícitamente a la fuerza laboral, la buena voluntad y la empresa en funcionamiento. Si bien la opinión diferencia claramente sus conclusiones de los cambios de reglas posteriores, existen potencialmente tres períodos separados de orientación que los contribuyentes deben considerar al evaluar el impacto de la opinión en sus hechos y circunstancias específicos.

CAPÍTULO III

ISRAEL VS. BROADCOM

Broadcom Semiconductors, Ltd es una empresa israelí, establecida en 2001 como “Dune Semiconductors, Ltd.” y dedicada al desarrollo, producción y suministro de conmutadores rápidos, así como componentes de enrutadores. Dune Semiconductors tenía derechos sobre cierta propiedad intelectual, tanto en aquellos con licencia de afiliados relacionados como en los desarrollados internamente.

Las compañías Dune fueron adquiridas por Broadcom Corporation en noviembre de 2009. Para completar esta adquisición, Broadcom Israel realizó una solicitud a la Oficina del Científico Jefe (conocida como la Autoridad de Innovación de Israel desde 2016), una división del Ministerio de Economía e Industria de Israel, para una transferencia de su propiedad intelectual desarrollada.

La solicitud era acorde a la ley de la Knesset de 1984 (5744), la Ley para el Fomento de la Investigación y el Desarrollo Industrial, siendo aprobada por la Oficina del Científico Jefe, sujeta a un pago de 60 millones de shekel israelí (aproximadamente 17 millones de dólares) adeudado al estatus de Dune Semiconductors como beneficiario de sus subvenciones.

Después de la adquisición, Broadcom Israel celebró acuerdos para proporcionar servicios de marketing y soporte a una filial relacionada bajo una estructura de costo + 10%, para facilitar servicios de desarrollo a una filial de Broadcom relacionada, bajo una estructura de costo + 8%, además de un acuerdo de licencia con otra. La filial de Broadcom utilizaría la propiedad intelectual de Broadcom Israel en contraprestación por regalías en el rango de aproximadamente el 14% del volumen de negocios de esta última filial.

Las autoridades fiscales israelíes argumentaron que, como resultado de los nuevos acuerdos, las funciones, activos y riesgos que se habían asumido en Israel se transfirieron fuera de esta jurisdicción, constituyendo así una reestructuración empresarial, dejando un “caparazón vacío” en Israel.

Como resultado, las autoridades fiscales israelíes exigieron 100 millones de shekel israelí (aproximadamente 29 millones de dólares) en impuestos adicionales, alegando que el valor de las funciones, activos y riesgos transferidos debería basarse en el precio de compra y que el cambio en el modelo comercial debe reclasificarse como venta de un activo.

Según Broadcom Israel, la aplicabilidad de la reestructuración empresarial y la transferencia de funciones, activos y riesgos solo habría sido apropiada si Broadcom Israel se hubiera vaciado de su actividad después de la adquisición.

Sin embargo, en este caso, Broadcom Israel continuó como una empresa operativa al ser licenciante y proveedor de servicios, mientras que su situación financiera mejoró tras la adquisición y el nuevo acuerdo comercial.

Además, varios años después de la transacción de la licencia, Broadcom Israel finalmente vendió su propiedad intelectual y fue gravada por la ganancia de capital realizada. Por tanto, Broadcom Israel argumentó que no debería estar sujeto a impuestos sobre la transferencia de funciones, activos y riesgos antes de esa venta también.

Como antecedente, en 2017, un tribunal de distrito israelí emitió el primer fallo que aborda los aspectos de precios de transferencia de las transferencias de intangibles. Para resumir, en *Gteko Ltd. vs. Kfar Saba Tasador oficial*, fallo 49444-01-13, el juez Bornstein y el tribunal dictaminaron que las transferencias posteriores a fusiones y adquisiciones de activos humanos y de capital, incluida la propiedad intelectual, deben considerarse como una venta de un negocio completo y, por tanto, el valor de la propiedad intelectual generalmente debe estar alineado con el precio de adquisición inicial.

La Sentencia *Gteko* enfatizó que la pregunta central debería ser cuál es la esencia de la transacción o transacciones y no el “aderezo” que la rodea (lo que se conoce ampliamente como “sustancia sobre forma”). Además, el tribunal de distrito israelí demostró su postura sobre los posibles beneficios de las sinergias. Aunque las sinergias pueden haber influido en el precio de adquisición inicial, eso no prueba necesariamente que una parte independiente no identificaría otro beneficio que influiría de manera similar en el precio de adquisición.

En este sentido, el tribunal dictaminó que el valor de los intangibles no debería reducirse más por el valor de la sinergia. Por último, *Microsoft Corp.*, la empresa multinacional extranjera que adquiere el caso que nos ocupa, transfirió capital humano (también conocido como mano de obra existente) de *Gteko Ltd.* a las otras subsidiarias israelíes de *Microsoft*.

La opinión del tribunal es que el conocimiento profesional de la mano de obra y la posesión de secretos comerciales relacionados con la tecnología representa un valor sustancial adicional más allá del “valor de lista” de la tecnología en sí.

En 2018, las autoridades fiscales israelíes publicaron la Circular Tributaria n° 15/2018: Reestructuración empresarial dentro de un grupo multinacional, aclarando la postura del gobierno israelí sobre los aspectos fiscales y de precios de transferencia de los cambios en los modelos comerciales.

La Circular 15/2018, basada en gran medida en la Sentencia *Gteko*, describe las técnicas para la identificación y caracterización de la reestructuración (incluidas las divulgaciones requeridas), las metodologías aceptables para evaluar las funciones, los activos y los riesgos que se han transferido o cesado, así como las implicaciones fiscales de la reestructuración.

CAPÍTULO IV

AMPARO EN REVISIÓN 541/2019

PROCESADORA DE AVES DE TEPA, S.A. DE C.V.

PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

La quejosa aduce la inconstitucionalidad de los artículos 31 y 33, fracción IV, de la LISR bajo la premisa esencial de que no prevén los elementos mínimos para determinar el monto original de la inversión en activos intangibles que permiten la explotación de bienes del dominio público, para efectos de determinar el monto límite a deducir tratándose del impuesto sobre la renta.

Dicha premisa es inexacta y para demostrarlo conviene hacer referencia al marco normativo que rige las deducciones, así como la forma de calcular el límite aplicable a las inversiones en materia del impuesto aludido.

En términos generales, el artículo 1 de la LISR establece la obligación de pagar la contribución en cuestión a todas las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

A su vez, el artículo 25 del mismo ordenamiento permite a los contribuyentes deducir, entre otros conceptos, las inversiones, mismas que para efectos de la citada ley comprenden los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Para efectos de esta resolución destacan dos tipos de inversiones, a saber, aquellas en activos fijos y los gastos diferidos. Los primeros, conforme al artículo 32 de la ley en estudio, se integran por los bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para realizar sus actividades y que se demeritan por el uso en el servicio del contribuyente o por el transcurso del tiempo.

Mientras que los segundos, esto es, los gastos diferidos, constituyen activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, así como usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de una persona moral.

Asimismo, el artículo 32 mencionado detalla que también se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permiten prestar un servicio público concesionado o explotar bienes del dominio público (como en el caso de la quejosa que cuenta con títulos de concesión para el uso, aprovechamiento y explotación de aguas nacionales).

Ahora bien, la deducción de inversiones no es absoluta y encuentra, entre otros límites, los porcentajes máximos autorizados en la propia LISR, cuyo artículo 33, fracción IV (ahora reclamado), establece que en el caso de activos intangibles que permitan explotar bienes del dominio público o prestar un servicio público concesionado, el porcentaje máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

A su vez, el diverso artículo 31 (también reclamado) dispone que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados sobre el monto original de la inversión, con los límites que, en cada caso, establece la propia LISR.

En este orden, el precepto de referencia indica en su segundo párrafo lo que debe entenderse por monto original de la inversión en los siguientes términos:

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado (IVA), así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles, el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Como se observa, el artículo 31 de la LISR sí prevé el procedimiento y los elementos mínimos para determinar el monto límite para deducir las inversiones efectuadas por los sujetos pasivos de dicha contribución.

En particular, para deducir los gastos diferidos (que incluyen los activos intangibles de la quejosa derivados de la explotación de un bien de dominio público) tal procedimiento consiste en aplicar el porcentaje máximo autorizado por el artículo 33, fracción IV, de la LISR sobre el monto original de la inversión, el cual comprende los elementos previstos en el segundo párrafo del artículo 31 reclamado.

Ahora bien, es cierto que el monto original de la inversión está construido con base en elementos cuantitativos que no son exclusivamente propios de los gastos diferidos. Sin embargo, ello en nada afecta la constitucionalidad del precepto reclamado, pues la referencia a esos otros elementos obedece a que las inversiones susceptibles de deducir en materia del impuesto sobre la renta (ISR) incluyen, además de los gastos diferidos, los activos fijos y los cargos diferidos.

Por ello, es entendible que, para delimitar el monto original de la inversión, el párrafo segundo del artículo 31 reclamado haga referencia al precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Si el concepto de inversiones a que se refiere la LISR comprende los activos fijos, los gastos y cargos diferidos e inclusive las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, entonces no se sostiene la pretensión de la quejosa en torno a que el monto original de la inversión debería estar construido sobre la base de los elementos cuantitativos propios de una sola especie de inversiones, esto es, aquellas que versan sobre gastos diferidos y más específicamente las que corresponden a activos intangibles que permiten la explotación de bienes del dominio público, como ocurre con las concesiones para uso, aprovechamiento y explotación de aguas nacionales.

De la interpretación sistemática de los artículos 25, fracción IV, 31, párrafos primero y segundo, 32 y 33, fracción IV, del ordenamiento en cuestión, se revelan con nitidez la mecánica de cálculo de las deducciones en materia del ISR por concepto de inversiones.

En particular, los preceptos aludidos sí cuentan con los elementos necesarios para conocer la cantidad susceptible de deducir por el contribuyente que efectúa inversiones en gastos diferidos, que incluyen, entre otros, los activos intangibles que permiten la explotación de bienes del dominio público, así como para delimitar el monto original de ese tipo de inversiones y que debe tenerse como base para aplicar el porcentaje máximo autorizado, el

cual está construido en función del número de años por el cual se otorgó la concesión de que se trate.

Efectivamente los artículos 25, fracción IV, 31, párrafos primero y segundo, 32 y 33, fracción IV, de la LISR revelan con claridad los elementos mínimos necesarios para conocer la cantidad susceptible de deducir por el contribuyente que efectúa inversiones en gastos diferidos, que incluyen, entre otros, los activos intangibles que permiten la explotación de bienes del dominio público, así como para delimitar el monto original de ese tipo de inversiones, mismo que debe tenerse como base para aplicar el porcentaje máximo autorizado, el cual está construido en función del número de años por el cual se otorgó la concesión.

Por tanto, el monto original de inversiones en activo fijo y en gastos operativos debe ser calculado a partir de los elementos cuantitativos previstos en el párrafo segundo del artículo 31 reclamado, en función, desde luego, de la compatibilidad que exista con el tipo de inversión, pero sin que ello propicie trato inequitativo alguno, sino una correspondencia funcional entre el tipo de inversión y el elemento aplicable para calcular el monto base sobre el cual se debe aplicar el porcentaje máximo autorizado por la ley.

CAPÍTULO V

URUGUAY VS. NESTLÉ DEL URUGUAY S.A.

La empresa local Nestlé del Uruguay S.A., reconoce como gasto deducible el pago de regalías en favor de su casa matriz ubicada en Suiza. Ello a cambio de recibir el derecho de uso de ciertas marcas como son Águila, El Chaná, Vascolet, Bracafé y Copacabana. El monto de las regalías ascendía a un 5% de las ventas, con excepción de los productos marca Águila, en cuyo caso las regalías equivalían a solo 2%.

La Dirección General Impositiva cuestionó la validez de esta deducción, considerando su monto demasiado elevado. Alegó que no resultaba ajustado a las condiciones de mercado entre partes independientes y, en consecuencia, violentaba el régimen de precios de transferencia. A los efectos de fundamentar su posición, se destacó que tales marcas habían sido desarrolladas localmente por Nestlé Uruguay y que habían sido transferidas a Nestlé Suiza por una suma de un dólar americano.

Nestlé Uruguay presentó demanda de nulidad contra la liquidación del impuesto realizada por el gobierno. La empresa argumentó que el organismo recaudador pretendía aplicar retroactivamente las normas de precios de transferencia a una transacción (la transferencia de las marcas en favor de Nestlé Suiza) celebrada en 1999, cuando estas normas todavía no existían.

El tribunal no compartió la opinión de la Nestlé Uruguay.

Sin embargo, a partir del análisis de la sentencia, podría concluirse que el tribunal centró su atención en un aspecto no tanto vinculado con el régimen de precios de transferencia, sino más bien con el denominado “principio de primacía de la realidad”. El tribunal consideró que no resultaba ajustado a la realidad que Nestlé Uruguay pagase regalías por recibir el derecho de uso de marcas que habían sido desarrolladas por la misma.

De forma literal el tribunal señala:

...

El Tribunal comparte el informe de los inspectores fiscales actuantes del Departamento de Fiscalidad Internacional de la DGI en cuanto expresan: “Resulta... cuestionable... que Nestlé del Uruguay S.A. pague regalías por el uso de marcas que desarrolló y explotó la propia empresa... Nestlé Uruguay realizó el desarrollo, mantenimiento y explotación de las marcas locales... en Uruguay, contribuyendo a generar el valor de las mismas

...

De modo que la Administración Tributaria tenía fundadas razones para apartarse de lo pactado entre las partes en atención a la realidad de los hechos probados en autos, esto es, que ha sido Nestlé del Uruguay S.A. quien ha mantenido y explotado las marcas locales durante el período inspeccionado, generando valor en las mismas y soportando los riesgos asociados a tal actividad y, por tanto, resulta desproporcionado lo pagado por regalías por parte de la empresa local demandante a su vinculada en el exterior.

En tal sentido, la plataforma fáctica verificada en estos obrados justifica plenamente la aplicación por parte de la Administración Tributaria del principio de primacía de la realidad consagrado en el inciso segundo del artículo 6 del Código Tributario.

...

Dicha conclusión... no supone la aplicación retroactiva de las normas de precios de transferencia a cesiones de marca operadas anteriormente, sino la aplicación de dicha normativa únicamente para el período... donde existió actividad relevante de

la actora respecto a la explotación de las marcas locales.

Como resultado de ello, el tribunal coincidió con el criterio del gobierno en cuanto a que, según las condiciones del mercado, habría correspondido que la empresa tomase como gasto deducible –por concepto de regalías– solo un 2% de las ventas, aplicando tal porcentaje a todas las marcas y no únicamente a la marca Águila. Pero, también, habría que preguntarse por qué correspondería realizar esta deducción. Asumiendo como válido el criterio judicial de que el pago de tales regalías contradice el principio de primacía de la realidad, perfectamente podría sostenerse que no corresponde que Nestlé Uruguay realice ninguna deducción.

CAPÍTULO VI

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 15378/16-17-09-2/1484/18-S2-08-04

SEGUNDA SECCIÓN DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Derivado de las facultades de comprobación ejercidas por la Administración de Fiscalización Internacional a una persona moral (en adelante la contribuyente o la actora) cuya actividad preponderante consiste en la compra, venta, distribución y comercio en general de bebidas alcohólicas, se determinó que las deducciones efectuadas por la contribuyente en el ejercicio fiscalizado, por conceptos de “gastos de comercialización” y “gastos de propaganda y publicidad”, derivado de un contrato de licenciamiento no exclusivo de una marca, son indebidas toda vez que no cumplían con el requisito de ser estrictamente indispensables, tal como lo establece la LISR.

Lo anterior debido a que la contribuyente celebró con su parte relacionada un contrato de licencia no exclusiva de una marca para la venta de su producto. Cabe decir que la parte relacionada, a raíz de un proceso de reestructuración, cambió su domicilio fiscal a Suiza, ostentando la titularidad legal de activos intangibles desarrollados en México, incluyendo la marca que le fue licenciada a la contribuyente.

En consecuencia, la parte relacionada, residente en Suiza, comenzó a ser beneficiaria de los contratos otorgados para el uso y explotación de activos intangibles celebrados con sus contrapartes residentes en México, en su calidad de comercializadoras de los productos vinculados con tales marcas, advirtiendo la autoridad fiscal que el grupo al que pertenece la actora migra a Europa las utilidades que provienen del otorgamiento de intangibles, generando una deducción fiscal en México, arguyendo de igual manera, que el único propósito fue que las utilidades relativas sean gravadas en aquel país, con baja imposición, y no en México.

Para combatir tal determinante, en el sentido de demostrar que, contrario a lo sustentado por la autoridad fiscal, los gastos efectuados sí eran estrictamente indispensables para los fines de su actividad económica, y en consecuencia ser aceptada la deducción del impuesto sobre la renta (ISR), la empresa interpuso un recurso de revocación, mismo que fue confirmado por la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), en contra de tal resolución; la empresa promovió juicio contencioso administrativo mismo que, en solicitud de ejercicio de la facultad de atracción, le correspondió conocer a la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). En este orden, se considera importante analizar cuáles fueron los conceptos de impugnación sostenidos por la actora, así como la contestación hecha valer por la autoridad demandada y la postura de ese órgano impartidor de justicia administrativa.

En primer lugar, para determinar la procedencia de las deducciones, la Segunda Sección inició el análisis de la porción normativa de la LISR para determinar lo que debe entenderse como “estrictamente indispensable”, concluyendo, a partir de los precedentes del Poder Judicial de la Federación (PJF), que para comprender tal concepto es necesario atender los

finés de cada empresa y el gasto específico en particular, por lo que, para determinar si un gasto es indispensable, tendrá que hacerse el siguiente análisis de tal manera que, de actualizarse las tres hipótesis, lo correcto sea declarar la deducción correspondiente por gastos de comercialización, de propaganda y publicidad.

1. Que el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa;
2. Que el mismo sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta, y
3. Que, de no producirse tal gasto, se afecten sus actividades o se entorpecerá su normal funcionamiento o desarrollo de su principal actividad comercial.

En virtud de lo anterior, la Segunda Sección del TFJA hizo el análisis del objeto social de la contribuyente, teniendo como tal la compra, venta, distribución y comercio en general de bebidas alcohólicas. Una vez aclarado el objeto social de la empresa, procedió a analizar los gastos de comercialización, publicidad y propaganda, con la finalidad de detectar si se actualizan las hipótesis anteriormente descritas para que esos gastos sean deducciones del ISR, resolviendo lo siguiente.

Se determinó que únicamente podía realizar gastos de propaganda y publicidad el titular de la marca, pues incrementa el valor de la misma conforme aumentan los márgenes de venta, obteniendo de esta manera un beneficio directo, ya que es de su interés que su marca se difunda y mantenga su valor o, en el mejor de los casos, lo incremente, por lo que realizar gastos para dar a conocerla corresponde a su titular.

De tal manera que, si la actora realizó gastos por publicidad de una marca que le fue licenciada a través del respectivo contrato, so pretexto de llevar el posicionamiento de su producto en el mercado, tales erogaciones resultan improcedentes si pretende que tengan un efecto de deducciones, no solo por no ser la titular de la marca, sino por no reunir los requisitos de estricta indispensabilidad para los fines del licenciante al no ser gastos directamente relacionados con su actividad empresarial ni necesarios para los fines y desarrollo de la misma, aunado a que los gastos de publicidad realizados por el propietario llevan implícitamente el posicionamiento del producto de la actora mediante el uso y/o explotación del intangible que le fue otorgado a través del contrato de licenciamiento.

Igualmente, se resolvió que tales gastos de comercialización, entendidos como aquellas erogaciones en virtud de las cuales se permite la colocación del producto en los lugares apropiados para su venta, cuyo objetivo es darle condiciones y vías de distribución para la misma, la Segunda Sección resolvió que esos gastos sí pueden ser considerados como deducciones para efectos del ISR, toda vez que del acta constitutiva se aprecia que el objeto social de la contribuyente consiste en la compra, venta, distribución y comercio de bebidas alcohólicas.

En consecuencia, cumplía con los requisitos de estricta indispensabilidad, pues, a través de tales gastos, se permite la comercialización de su producto al dotarle condiciones y vías de distribución para su venta; de lo contrario, se entorpecerían sus actividades y normal funcionamiento o desarrollo de la labor de la actora, pues al realizar los gastos se obtiene un beneficio ya que aumentan las ventas de su producto, actualizándose los requisitos de estricta indispensabilidad, resultando inapropiado que la autoridad fiscal haya considerado que esos gastos de comercialización estaban contemplados en el licenciamiento de la marca, puesto que, del análisis del contrato y de su acuerdo modificadorio, no se hizo estipulación alguna referente a los gastos de comercialización.

Como se ha visto en el ejemplo anterior, se puede decir que, si bien la interpretación y estudio realizado por el TFJA no hace mención al plan de Erosión de la base y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), el racional está completamente apegado a la acción 8 (intangibles) del referido plan; en el caso en particular, el contribuyente efectúo funciones que son exclusivas del titular del derecho económico del intangible, por lo que la contribuyente, en su calidad de licenciataria, carecía de derecho alguno para realizar gastos

de publicidad de la marca, toda vez que no era la propietaria legal ni económico de la marca. Conforme a lo plasmado anteriormente, se observa que el licenciatario no podía hacer deducciones por concepto de gastos de publicidad.

CAPÍTULO VII

IRELAND VS. PERRIGO

Este capítulo, al igual que el estudio, se cierra con el caso más importante (en términos monetarios) que se ha desarrollado a nivel internacional en cuanto a transacciones que implican activos intangibles.

Me refiero al caso de la empresa Perrigo en contra del gobierno de Irlanda del Sur.

El argumento de la hacienda irlandesa es que una transacción (que implica la enajenación de derechos de propiedad intelectual) que ha sido tratada como parte del comercio de Perrigo en sus declaraciones del impuesto de sociedades debería haberse tratado correctamente como una transacción de capital. Cuando se trata de esta forma, se aplica una tasa impositiva efectiva del 33% en lugar de la tasa habitual del 12.5%. La calificación, por parte de la Agencia Tributaria de Irlanda, de la transferencia en cuestión como una operación de capital da lugar a impuestos adicionales por importe de 1,636`047,645.00 euros.

La transacción implicó la venta a Biogen, en 2013, de la participación restante del 50% de Perrigo en la propiedad intelectual relacionada con un producto farmacéutico, vendido bajo la marca Tysabri, que se utiliza para tratar la esclerosis múltiple y la enfermedad de Crohn.

Perrigo, desde el 1 de enero de 2000, EPIL (Elan Pharma International Ltd) comenzó a financiar el desarrollo continuo de Tysabri. Buscó encontrar un socio colaborador con la capacidad técnica necesaria, el conocimiento y la experiencia tanto en el área de investigación como en el desarrollo de la esclerosis múltiple. Se eligió a Biogen como contraparte porque cumplía con ambos requisitos. EPIL enajenó por primera vez el 50% de su participación en la propiedad intelectual relacionada con Tysabri a Biogen en 2000 y recibió un pago por adelantado de 15 millones de dólares estadounidenses como reembolso de los gastos de investigación y desarrollo incurridos hasta esa fecha, junto con los pagos por hitos si se producían ciertos eventos desencadenantes en el desarrollo. Ocurrió el proceso. En el momento de esta eliminación parcial, Tysabri no se había sometido al proceso completo de ensayos clínicos y requería “cientos de millones de dólares de inversión adicional en investigación y desarrollo sin ninguna garantía de éxito”.

Perrigo sostiene que todos los ingresos asociados con la enajenación de 2000 se trataron y devolvieron en ese momento a los fines del impuesto de sociedades como parte de los ingresos comerciales y el inspector o la Hacienda no plantearon ningún problema. Entre 2004 y 2006, Tysabri se lanzó al mercado de los Estados Unidos, se retiró del mismo y posteriormente se relanzó. EPIL siguió gestionando activamente el activo de propiedad intelectual (que representa el 50% restante de las patentes y el resto de la propiedad intelectual relacionada con Tysabri) que queda en su cartera. Esto se hizo principalmente a través de los acuerdos de gobernanza detallados en el Acuerdo de colaboración con Biogen. Implicaba (*inter alia*) intentar establecer la eficacia del fármaco para el tratamiento de otras enfermedades (como la enfermedad de Crohn) y obtener licencias para su liberación en jurisdicciones fuera de los Estados Unidos.

Durante este período de colaboración, EPIL no fabricó Tysabri. En cambio, fue fabricado por Biogen. En abril de 2013, la participación restante del 50% en la propiedad intelectual de

Tysabri se vendió a Biogen con la contraprestación pagada en forma de pago por adelantado junto con otros contingentes futuros. El pago inicial, recibido de Biogen en 2013, se incluyó en los ingresos comerciales en la declaración de impuestos de EPIL presentada ante Ingresos en septiembre de 2014 respecto del período de 2013. Perrigo se queja de que no fue hasta el 30 de octubre de 2018, poco antes de la expiración del período de prescripción legal de cuatro años aplicable, que la Hacienda emitió la carta de resultados de auditoría en la que se hizo el alegato, por primera vez, de que la disposición de propiedad intelectual no formaba parte del comercio de EPIL.

Perrigo sostiene que los ingresos son incorrectos al caracterizar la venta de la propiedad intelectual (“la propiedad intelectual de Tysabri”) como una transacción de capital, y ha apelado la notificación de evaluación enmendada a la Comisión de Apelación de Impuestos (TAC, por sus siglas en inglés). En caso de que falle la presente solicitud de revisión judicial, corresponderá a la TAC determinar si la enajenación de la propiedad intelectual de Tysabri fue o no una transacción comercial. En el procedimiento ante el tribunal, Perrigo afirma que la apelación nunca debería tener que proceder ante la TAC. Asimismo, afirma que, independientemente de la naturaleza de la transacción, el inspector no tenía ningún derecho legal para emitir la evaluación.

Perrigo ha iniciado estos procedimientos de revisión judicial impugnando la legalidad de la notificación de evaluación modificada con el argumento de que la evaluación es:

- a)** Violando las expectativas legítimas de Perrigo;
- b)** Tan injusto que equivalga a un abuso de poder y
- c)** Que equivale a un ataque injusto a sus derechos de propiedad protegidos constitucionalmente.

La conclusión del Tribunal Superior de Irlanda fue la siguiente:

Perrigo no ha establecido que haya algo en el curso del trato entre las partes que haría injusto en el presente caso que Hacienda ejerciera sus poderes estatutarios bajo la Ley de 1997 para emitir una evaluación enmendada.

...

Perrigo no ha logrado establecer una base para las expectativas legítimas o los reclamos de abuso de poder / injusticia, me parece que su argumento basado en la Constitución también debe fallar.

...

Perrigo no ha establecido ninguna base para interferir con la evaluación emitida con respecto a la eliminación de la propiedad intelectual de Tysabri y, en consecuencia, su reclamación debe ser desestimada.

...

Si la enajenación de la propiedad intelectual de Tysabri constituyó una transacción comercial o de capital, ahora tendrá que resolverse ante el Comisionado de Apelaciones de Impuestos, y según el Tribunal Superior hay argumentos claros disponibles sobre por qué la enajenación de la propiedad intelectual de Tysabri debe considerarse como una transacción de capital.¹

A la fecha que se escribe el presente libro, Perrigo adeuda una cantidad mayor a 1.9 millones de millones (billones) de euros al gobierno de Irlanda e intenta llegar a un acuerdo de pago menor.

CONCLUSIONES

En el presente libro se abordó el tema de los activos intangibles, ya que a nivel internacional se ha generado un complejo estudio y desarrollo tanto en leyes, reglamentos o protocolos, como en decisiones y opiniones judiciales.

Con respecto a México, se ha visto que el desarrollo de la aplicación fiscal y legal de los mismos está en un paso previo a otros lugares internacionales, pero se ha ido desarrollando durante la última década.

Es importante que los contribuyentes conozcan los beneficios que derivan de reconocer sus activos intangibles como parte de todos los que se tengan, ya que, además del beneficio fiscal que esto genera, también puede ser una buena forma de levantar capital o conseguir financiamiento para una empresa, así como tener el verdadero valor de la misma en caso de una posible venta.

Muchos países otorgan beneficios adicionales por el desarrollo de activos intangibles y, si bien México tiene la deducción de la inversión en los mismos, el autor considera que deben ampliarse estos beneficios más allá de una simple deducción, ya que solo así se incentivará el desarrollo de los mismos para nuestro país, que, sea de paso, es uno de los que menos patentes y marcas registra en un año, frente a los asiáticos y norteamericanos que son potencias en este sentido.

Es por ello que, para tales fines, debe haber una regulación que otorgue verdadero sentido al desarrollo de intangibles como lo hacen los países europeos, Estados Unidos de América y, más recientemente, tanto Brasil como Australia, que han generado novedosas legislaciones que detonan el crecimiento interno de intangibles.

Asimismo, es de notarse que los tribunales internacionales han gestado sendos precedentes en esta materia, que nos permiten ver con ojos neutrales (contribuyente-autoridad fiscal) la forma en que se han desarrollado los mismos, debido a que los tribunales locales cada vez más notan lo resuelto por diversas jurisdicciones.

Desde mi perspectiva, estos precedentes son correctos y otorgan beneficios suficientes a los contribuyentes, sin que esto se exceda al tratar de ir más allá de lo que los activos intangibles son o pueden otorgar.

Igualmente, considero muy importante que la persona física o moral, que pretenda obtener los beneficios de los activos intangibles que ellos han desarrollado o adquirido, debe allegarse de los especialistas en la materia (valuadores, financieros, contadores y abogados) que realicen las actividades necesarias para obtener los beneficios, registros, deducciones, etc., que otorgan tales activos, de lo contrario, se pueden realizar prácticas indebidas que tendrán un efecto contrario al buscado.

BIBLIOGRAFÍA

- Magaña Rufino, José Manuel. *Estudios en Materia de Propiedad Industrial e Intelectual*. Liber Iuris Novum Editorial. México. Junio 2015.
- Rodríguez Cortes, Aldo Ricardo. *Bienes Intangibles, Licencias y Regalías*. 1a. edición. Lawgicbooks. México. 2014.
- Jalife Daher, Mauricio. *Uso y valor de la propiedad intelectual*. Gasca Sicco. México. 2004.
- Rojas M., Jesús Aldrin. "Precios de transferencia en operaciones domésticas", En *Revista IDC*. Número 202. Grupo Expansión. México. Marzo de 2009.
- Curiel García, Moisés. "Precios de Transferencia en Latinoamérica 2007". En *Revista Consultorio Fiscal*. Núm. 454. UNAM, Facultad de Contaduría y Administración. México. Junio de 2008.
- Hernández Santoyo, J. C. y Vázquez Sánchez, C. O. *Precios de transferencia. Aplicación práctica total*. Dofiscal. México. 2007.
- Torre Delgadillo, Vicente. "Problemas de precios de transferencia de bienes intangibles en las empresas multinacionales". En *Bol. Mex. Der. Comp.* Vol. 43, No. 128. Mayo/Agosto. 2010.
- Alvarado Nieto, Gerardo Jesús. "Uso de Intangibles para Efectos de Precios de Transferencia". En *Fiscoactualidades*. Número 55. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Diciembre 2017.
- Moreira Suarez, Raúl. *Tratados para Evitar la Doble Tributación*. Universidad Autónoma de México. México. 2004.
- Medina Castillo, José Luis. "Precedentes Judiciales Sobresalientes". En *Puntos Finos*. Año XI. Volumen LXXXVII. No. 228. Dofiscal Thomson Reuters, México, D.F. Julio de 2014.