

EN OPINIÓN DE...

Reglas DEMPE, ¿reflejan la realidad del mercado?*

Derechos de explotación y alcances tributarios de los activos intangibles en precios de transferencia

Son muchos los avances internacionales que tienen como objetivo evitar el traslado de beneficios con la finalidad de obtener privilegios tributarios en diversos países. No se puede hablar de estos avances sin hacer mención de los precios de transferencia.

Dentro de estos avances internacionales se encuentran las reglas DEMPE (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, por sus siglas en inglés*) estas permiten conocer las contribuciones que cada parte involucrada hace a la creación de valor de un intangible.

Por ello IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral se dio a la tarea de contactar a los expertos en la materia, el maestro en Economía y Finanzas, José Chamorro Gómez quien se desempeña como Economista Senior de *QCG Transfer Pricing Practice* y el Maes-

tro Jesús Aldrin Rojas m. quien se desempeña como perito en materia de precios de transferencia por el Consejo de la Judicatura Federal y es socio de *QCG Transfer Pricing Practice*, quien amablemente accedieron a compartir algunas observaciones de las reglas DEMPE.



“EL ACREDITAMIENTO DE LA PROPIEDAD LEGAL NO ES SUFICIENTE PARA RECLAMAR LOS DERECHOS DE EXPLOTACIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE”

Mtro. José Chamorro Gómez
Economista Senior de *QCG Transfer Pricing Practice*

Introducción

En octubre de 2015 se publicó el plan de acción para combatir la evasión fiscal y la transferencia de utilida-

* Nota del editor: las opiniones vertidas por los especialistas no necesariamente reflejan la ideología de la publicación

des (el plan BEPS) por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El plan BEPS contenía 15 acciones orientadas a “re-linear la tributación con la sustancia económica y la creación de valor, al tiempo de prevenir la doble imposición”. La acción número 8 (intangibles) establecía los siguientes objetivos:

Desarrollar reglas para prevenir la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades originadas en la transferencia de intangibles entre empresas pertenecientes a grupos empresariales. Esto implicará: i) adoptar una nueva definición de activos intangibles que sea amplia y esté claramente establecida, ii) asegurar que las utilidades relativas a la transferencia y uso de intangibles corresponden (en vez de estar separadas) a su creación de valor, (iii) desarrollar reglas de precios de transferencia o reglas especiales para los casos en los que se transmitan activos intangibles difíciles de valorar y iv) actualizar los lineamientos en materia de acuerdos de contribución de costos (en lo que tiene que ver con el desarrollo y explotación de activos intangibles).

Las nuevas reglas de precios de transferencia en materia de intangibles han tenido un impacto significativo y han reorientado las políticas de precios de transferencia de grupos empresariales alrededor del mundo. Y no es para menos, el nuevo estándar impuesto por la OCDE para confirmar la condición *arm's length* de transacciones intercompañía establece que se tiene que, identificar:

- el intangible objeto de la transacción (si se transaccionan distintos intangibles, será necesario evaluar si es necesario desagregarlos para su análisis particular)
- a quién corresponde la propiedad legal de los intangibles
- qué entidades del grupo multinacional han contribuido al desarrollo, mejora, mantenimiento y protección de la propiedad intelectual, y
- la naturaleza de las transacciones vinculadas que

involucren intangibles, incluida la forma en que dichas transacciones contribuyen a la creación de valor

En este documento analizaremos los límites de las reglas de la OCDE en su concepción teórica y fundamento económico con el propósito de tener una perspectiva en su aplicación.

¿A QUIÉN PERTENECEN LOS DERECHOS DE EXPLOTACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

Como hemos comentado, la acción 8 del plan BEPS reorienta la aplicación de las reglas de precios de transferencia en materia de intangibles proporcionando un nuevo concepto: “*la palabra intangible pretende referirse a algo que no es un activo físico o financiero, que se puede poseer o controlar para su uso comercial, y cuyo uso o cesión sería compensado si se produjera en una transacción entre partes independientes en circunstancias comparables*”.² Es decir, para el régimen de precios de transferencia no solo basta la incorporeidad del activo, o la capacidad de controlar los beneficios económicos futuros, sino que debe evidenciarse que en transacciones análogas a la realizada, el activo sería sujeto de contraprestación económica (cosa que solamente es posible habida cuenta del beneficio económico que significa para las partes la transferencia del activo). La aclaración es relevante, porque pueden existir intangibles que carezcan de valor económico en un contexto específico de explotación y por tanto, no califiquen como activos para efectos de precios de transferencia.



“NO HAY EVIDENCIA SUFICIENTE QUE ACREDITE QUE LA EJECUCIÓN DE FUNCIONES DEMPE SIGNIFIQUE UN AJUSTE EN LA CONTRAPRESTACIÓN ENTRE TERCEROS INDEPENDIENTES”

Mtro. Jesús Aldrin Rojas M.
Socio de QCG Transfer Pricing Practice

1. OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Develop rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members. This will involve (i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; (ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocated in accordance with (rather than divorced from) value creation; (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard to value intangibles; and (iv) updating the guidance on cost contribution arrangements

2. OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017, 6.6

Una vez confirmada la condición de activo intangible del bien objeto de la transacción, la OCDE en su estándar de análisis enfatiza la necesidad de identificar quién es la persona que lo posee legalmente, al haberse registrado como propietario en su respectiva oficina de patentes y marcas (por ejemplo la oficina de patentes y marcas en los Estados Unidos o el Instituto Mexicano para la Protección de la Propiedad Industrial -IMPI- en México). Sin embargo, el acreditamiento de la propiedad legal no es suficiente para reclamar los derechos de explotación de un activo intangible.

Los lineamientos de precios de transferencia enfatizan la necesidad de identificar a través de un análisis de funciones, activos y riesgos quién o quiénes han contribuido a la creación de valor del intangible. Para estos efectos propone identificar las actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección o explotación conexas al intangible (las funciones DEMPE).

La ejecución de funciones DEMPE por partes relacionadas ajenas al dueño legal del intangible *debería ser remunerada en los términos que se habrían convenido con un tercero independiente*. En caso contrario y para efectos del régimen de precios de transferencia se puede constituir “propiedad económica” y entonces generar una serie de consecuencias fiscales, por ejemplo, la pérdida de la deducción del gasto por regalías (para qué pagar una regalía de un activo intangible del cual se es co-propietario), o incluso devenir en una redistribución del ingreso asociado a la explotación de los activos intangibles (si se ha participado en la creación de valor del activo intangible, ¿se tendría derecho a reclamar parte de los beneficios obtenidos de su explotación?). Sobra decir que ejecución de funciones DEMPE puede ser calificada como “una contribución única y valiosa”³ y entonces incidir incluso determinar la selección de métodos específicos de precios de transferencia (v.gr. los métodos de partición de utilidades).

¿CÓMO SON REMUNERADOS TERCEROS INDEPENDIENTES POR LA EJECUCIÓN DE ACTIVIDADES DEMPE?

Por lo anterior, resulta clave identificar correctamente quién, cuándo y cómo ha contribuido al desarrollo de activos intangibles. Desde luego, hay consideraciones de orden práctico que son relevantes. Por ejemplo, el desarrollo de patentes en la industria farmacéutica puede tomar lustros y ser ejecutado en diversas etapas por distintos miembros de un grupo empresarial a través de actividades diversas de investigación, desarrollo y pruebas clínicas. Por otro lado, intangibles como las marcas comerciales, gestionadas por los departamentos de mercadotecnia acaban alcanzando su valor máximo después de erogaciones en campañas publicitarias en medios de difusión masiva también a través de años, sino es que incluso décadas. Estas precisiones son importantes porque el análisis de funciones, activos y riesgos asociados al análisis de precios de transferencia de los intangibles tendría que retrotraerse al momento de la concepción de los intangibles y evidenciar cualquier contribución al valor de este (identificada a través de funciones DEMPE), a lo largo de la vida del activo.

EVIDENCIA DE LA CONDUCTA ENTRE TERCEROS INDEPENDIENTES CON RELACIÓN A ACTIVIDADES DEMPE

Ahora bien, ¿la ejecución de funciones DEMPE entre terceros independientes implica copropiedad o siquiera un ajuste a la contraprestación pactada por la explotación del intangible? La pregunta es relevante, puesto que de la lectura a los lineamientos de precios de transferencia pareciera desprenderse esta conclusión y de hecho, pareciera ser que las autoridades fiscales de manera sistemática condicionan la deducción de los gastos vinculados a funciones DEMPE cuando el contribuyente además realiza el pago de regalías⁴. Sin embargo, ¿esta pos-

3. El criterio no vinculativo 39/ISR/NV provee la siguiente definición de contribuciones únicas y valiosas: "aquellas condiciones o atributos del negocio que generan valor de manera significativa y que implican la expectativa de generar mayores beneficios económicos futuros de los que se esperaría en su ausencia, tales como intangibles creados o utilizados, o factores de comparabilidad que definen alguna ventaja competitiva del negocio, incluyendo las actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, proyección y/o explotación de intangibles"
4. Incluso, hay que considerar el juicio de atracción 15378/16-17-09-2/1484/18-52-08-04 en donde las autoridades fiscales niegan la deducción de gastos de propaganda y publicidad a un contribuyente que simultáneamente realizó el pago de regalías (previa reestructura corporativa) en una aparente interpretación de la acción 8 del plan BEPS

tura es correcta? ¿existe evidencia de la conducta que sostienen terceros independientes?

Al respecto realizamos un análisis económico cuantitativo a partir de la información proporcionada por la base de datos especializada *Data Insight (antes Intangible Spring)*⁵, obteniéndose 12,345 registros de contratos entre terceros independientes. Dichos con-

tratos fueron clasificados por la industria a la que pertenecían, obteniéndose 51 industrias de origen.

Dado que en los registros de los contratos se cuentan la cantidad de funciones que le corresponden al licenciante y al licenciario, se decidió realizar el análisis en función del siguiente tipo de variables.

$$F = F_{licensor} - F_{licensee}$$

Dónde:

$F_{licensor}$ = Cantidad de funciones que le corresponden al licenciante

$F_{licensee}$ = Cantidad de funciones que le corresponden al licenciario

F = Diferencia entre las funciones que realiza el licenciante y el licenciario

La variable terminaría por capturar el impacto de la distribución de funciones entre las dos partes del contrato para analizar el efecto que esta tendría en la cotización de las contraprestaciones.

El modelo de la regresión sería el siguiente:

$$T_i = \alpha + \beta(F_i)$$

Dónde:

T_i = Tarifa de la contraprestación del contrato en la i -ésima industria

F_i = Diferencia entre las funciones que realiza el licenciante y el licenciario en la i -ésima industria

Por otro lado, también se agruparon las funciones en cuatro tipos para considerar el impacto particular que puedan tener por tipo de función: *Marketing*, protección, control de calidad e investigación y desarrollo.

En la versión extendida del modelo tomamos el impacto por el tipo de funciones:

$$T_i = \alpha + \beta_{MKi}(F_{MKi}) + \beta_{PTi}(F_{PTi}) + \beta_{QCi}(F_{QCi}) + \beta_{RDi}(F_{RDi})$$

Dónde:

F_{MKi} = Diferencia entre las funciones de marketing que realiza el licenciante y el licenciario en la i -ésima industria

F_{PTi} = Diferencia entre las funciones de protección que realiza el licenciante y el licenciario en la i -ésima industria

F_{QCi} = Diferencia entre las funciones de control de calidad que realiza el licenciante y el licenciario en la i -ésima industria

F_{RDi} = Diferencia entre las funciones de investigación y desarrollo que realiza el licenciante y el licenciario en la i -ésima industria

5. Los datos utilizados en esta investigación se obtuvieron de la base de datos integral de tasas de regalías proporcionada por *Data Insight AI (www.datainsightai.com)* en julio de 2023. Como empresa de servicios de información especializada en análisis de precios de transferencia, Data Insight AI ofrece un conjunto de bases de datos y un Amplio Buscador de Contratos. El enfoque único de la empresa emplea una combinación de modelos internos de lenguaje extenso, procesamiento de lenguaje natural (NLP) y procesamiento manual. Esto da como resultado datos contextuales enriquecidos, como información detallada de Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación (DEMPE) para cada transacción e información sobre la etapa de desarrollo de productos farmacéuticos y dispositivos médicos. Los datos enriquecidos de Data Insight AI ayudan a los profesionales a identificar comparables potenciales con mayor precisión y garantizan una comprensión completa de los activos intangibles con licencia. Esta combinación de profundidad y amplitud en la contextualización de datos no solo mejora la precisión, sino que también reduce el riesgo de falsos negativos y positivos, mejorando significativamente el proceso de análisis de precios de transferencia

Se establecieron los siguientes criterios para el análisis:

- en la perspectiva por industria se exigieron tener un mínimo de 100 observaciones para considerarla, y
- por otro lado, se estableció el criterio a tomar para el impacto de las variables como significativo si llegan a un nivel de confianza del 95 %

Resultados:

Sin separar por tipo de funciones encontramos que solo en cuatro industrias de las 40 donde se tienen un mínimo de 100 observaciones con un impacto significativo de las funciones DEMPE (se reservan los nombres de las industrias para evitar el uso inapropiado de los resultados de este análisis):


Industria	No. Obs.	Coeficientes		Estadístico t		Prob. Rechazo	
		α	β	α	β	α	β
Industria 1	1,023	11.67	2.20	28.06	3.52	6.72E-129	4.46E-04
Industria 2	316	6.66	-1.60	12.98	-2.10	3.91E-31	3.67E-02
Industria 3	578	20.11	-2.47	25.73	-2.24	8.60E-98	2.55E-02
Industria 4	112	15.12	3.98	9.68	2.18	2.08E-16	3.15E-02

En la versión extendida se identificaron funciones relevantes asociadas a la ejecución de funciones DEMPE, específicamente “investigación y desarrollo”, “marketing”, “control de calidad” y “protección”. Se encontró impacto significativo en la contraprestación en nueve industrias con respecto a la actividad de investigación y desarrollo, para la actividad de marketing en seis industrias, para la actividad de control de calidad en cuatro industrias mientras que para la actividad de protección en cinco industrias del universo de 40 industrias susceptibles de análisis.

Conclusiones

Con la información anterior, podríamos concluir preliminarmente (a reserva de revisar casuísticamente

las situaciones específicas de los contribuyentes) que en principio y de manera general parece no haber evidencia suficiente que acredite que la ejecución de funciones DEMPE signifique de facto un ajuste en la contraprestación pactada entre terceros independientes.

Lo anterior resulta relevante, puesto que en los casos en los que la autoridad fiscal pretenda desestimar la deducción de pagos de regalías habida cuenta de la ejecución de funciones DEMPE, o incluso en caso contrario, rechazar la deducción de gastos vinculados a funciones DEMPE argumentando propiedad económica, tendría que reevaluarse la situación a partir de la conducta observada entre terceros independientes tal cual lo requiere el principio *arm's length*. 

Consulta el Aviso de Privacidad de Datos en la siguiente dirección:
<https://idconline.mx/politica-de-privacidad>

IDC, Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral. Año 2023, es una publicación quincenal editada por INFORMACIÓN DINÁMICA DE CONSULTA, S.A. DE C.V, con domicilio en: Montecito No. 38, Piso 4 oficina 19, Colonia Napoles, Alcaldía Benito Juárez, Ciudad de México, C. P. 03810, Tel.(55)4440-1334, www.idconline.mx, suscripción anual: \$5,289.00 pesos (23 números). Ejemplar suelto: \$175.00 pesos; Editor Responsable y Responsable Editorial: **Lic. María Eréndira Ramírez Vieyra**, Email: eramirez@idconline.mx

Reservas de Derechos al Uso Exclusivo No. 04-2017-032812331800-102, otorgado por el Instituto Nacional del Derecho de Autor, Licitud de Título y contenido No. 17036, otorgado por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Permiso SEPOMEX PP09-02112.

IDC, Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral, es una publicación y marca registrada