

RESUMEN

Este trabajo muestra cómo los lineamientos internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han incidido en la normatividad contable y jurídica mexicana en el estudio de los activos intangibles, o sea, bienes no monetarios identificables y sin sustancia física, y la dificultad que prevalece para la determinación de un precio de transferencia a valor de mercado en este tipo de activos. Para ello, con un enfoque cualitativo se utiliza el método de análisis hermenéutico de las normas que emite el Centro de Investigación para el Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF), y la Ley de la Propiedad Industrial en paralelo con las Guías Internacionales en materia de Precios de Transferencia. Basados en un proceso inductivo se concluye que la normatividad es insuficiente y no contiene una metodología para determinar el valor de un activo intangible.

PALABRAS CLAVE: *Precios de transferencia, intangibles, empresas multinacionales, valor de mercado, propiedad industrial, propiedad intelectual.*

ABSTRACT

This paper shows how the international OECD guidelines have influenced the Mexican legal and accounting standards in the study of intangible assets and the prevailing difficulty in determining a transfer price at market value in this asset class. To do this, a qualitative approach with the method of hermeneutic analysis of rules that emits the Research Center for Development of Financial Reporting Standards (CINIF), and the Industrial Property Law in parallel with the International Guidelines on Transfer Pricing. Based on an inductive process is concluded that the regulation is insufficient and does not contain a methodology for determining the value of an intangible asset.

KEYWORDS: *Transfer pricing, intangible, multinational enterprises, market value, industrial property, intellectual property.*

Doctora María Enriqueta Mancilla-Rendón. Doctora en Ciencias de la Administración, Profesora de Tiempo Completo-Investigador B, en la Facultad de Negocios de la Universidad La Salle. Domicilio: Benjamín Franklin número 47 Colonia Condesa, Código Postal 06140, México, Distrito Federal. Teléfono: 5278-9500 extensión: 2235. Correo electrónico: maenriqueta.mancilla@ulsa.mx, quetamancillamx@yahoo.com.mx

Doctora Marcela Astudillo-Moya. Doctora en administración pública, Investigadora Titular en el Instituto de Investigaciones Económicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Domicilio: Circuito Mario de la Cueva Sin Número, Ciudad Universitaria Coyoacán, Código Postal 04510, México, Distrito Federal. Teléfono: 55 56230100 Extensión: 42352. Correo electrónico: marcelaa@unam.mx

DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE ACTIVOS INTANGIBLES EN MÉXICO

TRANSFER PRICING OF INTANGIBLE ASSETS IN MÉXICO

Fecha de recepción: 08/01/2015 Fecha de aceptación: 23/02/2015

María Enriqueta Mancilla-Rendón
Marcela Astudillo-Moya

INTRODUCCIÓN

Las operaciones transfronterizas de bienes y servicios tienen un papel muy importante en el trazado de la política tributaria de un país, por su incidencia en la recaudación impositiva. El problema únicamente puede ser resuelto mediante la coordinación de las administraciones tributarias de los países que participan en el comercio internacional. De ahí la importancia de analizar la manera en que México ha adoptado los lineamientos internacionales de la OCDE para determinar el valor de mercado de los activos intangibles y así lograr una tributación equitativa¹ por parte de las empresas multinacionales.

¹ El artículo 31 Fr. IV constitucional refiere el principio constitucional de equidad y proporcionalidad. Dicho límite constitucional tiene su origen en el principio económico de justicia económica el que refiere que cada contribuyente debe de pagar con base en su capacidad económica y en igualdad de circunstancias.

Con el avance de las comunicaciones los problemas de los precios de transferencia se han profundizado debido a que las transacciones comerciales son cada vez más complejas (Torre, 2010). Por otra parte, paralelamente a la proliferación de empresas multinacionales ha habido un fuerte incremento de las operaciones transfronterizas. Así, como consecuencia de la globalización los precios de transferencia han adquirido una gran importancia para gravar eficazmente los ingresos de las empresas vinculadas.

Las dificultades: el precio de los activos intangibles

Es importante subrayar que a medida que avanza el desarrollo tecnológico las transacciones entre empresas vinculadas también se han hecho más complejas, ya que no solamente se comercian con activos tangibles sino en el comercio se incluyen activos intangibles de alta rentabilidad como son patentes, propiedad intelectual, diseños y modelos, *software*, secretos comerciales (fórmulas que no son patentadas) que difícilmente se transfieren entre empresas independientes.

Si bien, la aplicación del principio de los precios de mercado en el comercio de bienes tangibles en muchas ocasiones es difícil, en el caso del comercio de intangibles lo es aún más, entre otras razones, por la dificultad de encontrar información sobre el precio de activos intangibles comparables que permitan la aplicación de este principio, por lo que su valoración se convierte en subjetiva.

Esta situación da lugar a la fácil manipulación de los precios de transferencia utilizados entre las empresas vinculadas cuando se localizan en países con diferente carga fiscal. El interés del tema, objeto de esta investigación, radica en que por la falta de información del comercio bilateral de activos intangibles, resulta especialmente difícil estimar el precio de mercado de servicios específicos que se comercia entre países, por lo que es imposible realizar un estudio comparativo, tornándose la valoración de los activos intangibles en un proceso subjetivo. Precisamente, la falta de información en el mercado sobre un bien intangible es el mayor problema para determinar su valor, lo cual dificulta gravar los beneficios de las empresas multinacionales. El problema se agudiza en países como México cuyo sector industrial es fundamentalmente receptor de activos intangibles y que desde otro punto de vista tienen además una enorme carencia de recursos para financiar los servicios públicos. De ahí la importancia de regular los precios de transferencia de bienes intangibles.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

El estudio se realizó en la perspectiva del método inductivo exploratorio con un alcance descriptivo; en el marco de referencia interpretativo hermenéuti-

ca crítica (Álvarez, 2003) sobre el análisis de la Norma de Información Financiera B8 que emite el Centro de Investigación de Normas de Información Financiera (CINIF) en México.

El objetivo de este trabajo es mostrar cómo han incidido en la normatividad mexicana los lineamientos internacionales de la OCDE para la determinación de los precios de transferencia de activos intangibles. Para ello, en los primeros apartados se presenta un análisis hermenéutico de la norma con base en los criterios de la OCDE, posteriormente se revisa el marco de la normatividad financiera y el ámbito administrativo para la protección de la propiedad intelectual. Por último, se señalan algunas definiciones de teóricos expertos en la materia, y se concluye que la normatividad es insuficiente, incluso no contiene una metodología para determinar el valor de los intangibles. El diseño de la investigación se conformó con la recolección de datos para analizarlos, se trata de un estudio transaccional sobre una muestra no probabilística (Hernández, 2006).

Naturaleza económica, descripción y clasificación de los activos intangibles

Las operaciones controladas que realizan las empresas multinacionales involucran la participación de activos tangibles e intangibles, bienes que son utilizados para desarrollar las actividades comerciales en beneficio del grupo empresarial.

¿Qué son los activos intangibles según la OCDE?

Particularmente los activos intangibles pueden tener un valor económico representativo para la multinacional, aunque este valor no se refleje en la información financiera. Ante esta situación la OCDE coadyuva con los lineamientos para la definición del concepto de los intangibles, y describe que el término de “propiedad intangible” es el derecho a usar activos industriales como patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, diseños o modelos. También incluyen derechos de propiedad artística, literaria y propiedad intelectual como *know-how* y secretos comerciales.

A partir de la descripción del activo intangible, los clasifica en primer lugar como activos intangibles comerciales y los intangibles de mercadeo. Corresponden los intangibles comerciales a las patentes, *know-how*, diseños, y modelos usados para la producción de un bien o para proporcionar un servicios, así como derechos intangibles que son usados en la operación del negocio o transferidos a clientes, por ejemplo un *software* (OCDE, 2010, p. 192).

En otra clasificación identifica a los intangibles mercantiles, y describe que son “creados como resultado de una actividad de investigación y desarrollo”, cuyo propósito es recuperar la inversión a través de la venta de los productos o

los contratos de servicios que se coloquen o licenciarlos². Se espera que del producto se obtenga un registro de patente.

Los intangibles de comercialización incluyen a las marcas de fábrica y nombres comerciales que contribuyen a la explotación comercial de un producto o servicio, listas de clientes, canales de distribución y nombres, asimismo símbolos, diseños gráficos. Los intangibles de comercialización son vulnerables por factores como la reputación y credibilidad del nombre o marca, la calidad de los bienes y servicios, la distribución y disponibilidad de los bienes o servicios comercializados, los gastos de publicidad y comercialización, y el valor del mercado al cual penetren los intangibles comerciales.

El *know-how*³ y los secretos comerciales pueden ser intangibles mercantiles o intangibles de comercialización y son información privilegiada que contribuye o mejora una actividad comercial, sin embargo no se registra de la manera como se registra una patente o marca de fábrica. El *know-how* o el secreto comercial tiene un rol importante en las actividades comerciales de los grupos multinacionales y cualquier información que se difunda puede disminuir el valor de la propiedad.

Se distingue los intangibles mercantiles y de comercialización con la comparación de patentes y marcas de fábrica. Las patentes están vinculadas con la producción de bienes mientras que las marcas de fábrica son utilizadas en la promoción de la venta de bienes o servicios. Una patente proporciona un derecho exclusivo a su propietario para usar un invento determinado por un periodo limitado de tiempo. Una marca comercial puede continuar indefinidamente y su protección puede desaparecer por renuncia voluntaria, no renovación al vencimiento, cancelación o anulación derivada de una decisión judicial, etc.).

Definición y valuación de los activos intangibles con base en la normatividad financiera

Las normas contables describen que los activos intangibles tienen cuatro atributos específicos (CINIF, 2014, NIF B8, p. 6) como ser activos identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros y deben ser controlados por la entidad. Estos beneficios económicos pueden estar presentes en

² Ibid.

³ “*Know-how* es toda la información técnica no divulgada, que puede ser patentada o no, pero que es necesaria para la reproducción industrial de un producto o proceso, directamente y bajo las mismas condiciones; en la medida que sea derivada de la experiencia, el *know-how* representa lo que un productor no puede saber de la mera observación del producto y del mero conocimiento del progreso de la técnica”. (OCDE, 2008, pp. 185-187).

los ingresos sobre la venta de los productos o prestación de servicios, ahorros en costos o incremento en la productividad.

Los activos intangibles son identificables cuando son adquiridos individualmente o en una adquisición de negocio (cuando el adquirente tiene el control, es decir, que tiene el poder de decidir las políticas financieras y de operación de una entidad), o cuando son generados internamente. Estos intangibles pueden ser vendidos, rentados, transferidos, intercambiados o licenciados por el adquirente. También las normas contables consideran que los activos intangibles son identificables cuando surgen de derechos legales o contractuales, independientemente de que puedan o no ser transferibles o separables de la entidad; tales como algunas concesiones, marcas, patentes, ciertos conocimientos y otros similares.

El intangible es identificable si tiene la condición de separabilidad, es decir, que puede ser separado para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable. Por otro lado, un intangible es identificable si surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Un intangible que posee la condición de propiedad legal o contractual se reconoce por separado aun cuando no posea la condición de separabilidad, pues la condición de propiedad legal o contractual le da un valor individual, tal como un contrato de arrendamiento en un centro comercial; concesiones, permisos o derechos; y patentes licenciados a terceros. En la adquisición de un activo intangible, el cual puede adquirirse junto con un grupo de activos, la transacción debe involucrar la transferencia de derechos legales que permitan a la entidad identificar el activo intangible.

Una entidad controla un activo si tiene el poder para obtener beneficios económicos futuros que fluyan del activo y, además, puede restringir el acceso a otros sobre dichos beneficios. Esta capacidad de control sobre los activos la proporciona los derechos legales, así como por restricciones a través de acuerdos, tratados comerciales, o por acuerdos legales con los empleados para que mantengan la confidencialidad. En ausencia de derechos legales la entidad puede tener o no control sobre los beneficios económicos. En este sentido, es necesario demostrar que se tiene alguna forma de control para cumplir con el atributo que distingue al activo intangible. Por ejemplo, relaciones con clientes que han tenido mucho tiempo de permanencia y que continuarán en el negocio y generarán ingresos futuros.

La norma de valuación de un intangible establece que debe ser a su costo de adquisición (CINIF, 2014, NIF B8, pp. 22-29). En el caso de una adquisición de negocios, su costo es el valor razonable de cada activo intangible identificable

que no exceda a la porción de la contraprestación pagada que le es atribuible. Cuando se genera internamente el activo intangible, su costo se determina por las erogaciones efectuadas para su desarrollo. El costo de adquisición de un intangible comprende, su precio de compra y los derechos de importación e impuestos, y cualquier desembolso atribuible a la preparación del activo para el uso al que se destina. La identificación y separación de activos intangibles en una adquisición de negocios es una de las tareas que requiere de mayor juicio profesional y experiencia.

Las normas contables tratan, cuando el intangible se genera internamente, a través de investigación y desarrollo (I+D), y en esta circunstancia se debe evaluar si éste califica para su reconocimiento como tal. Se requiere para ello, identificar la existencia de un activo intangible, así como el punto en el tiempo en el cual generará probables beneficios económicos futuros; y determinar el costo del activo confiablemente. Una entidad debe clasificar la generación del activo en dos fases: la fase de investigación; y la fase de desarrollo (CINIF, 2014, NIF B8, pp. 50-67). Si la entidad no tiene forma de distinguir las fases, todas las erogaciones realizadas serán tratadas exclusivamente en la fase de investigación.

En la fase de investigación todos los costos deben reconocerse como gastos ordinarios en el periodo que son devengados, debido a que no se tiene la certeza de que se obtendrán beneficios económicos futuros. En esta fase pueden presentarse las actividades que están dirigidas a la obtención de nuevos conocimientos; la búsqueda de alternativas para otros materiales, evaluación y selección final de aplicaciones de los hallazgos de la investigación u otro conocimiento; la búsqueda de alternativas para otros materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios; y la formación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para mejoras a materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o mejorados.

Los costos en la fase de investigación son los relacionados con el empleo del personal interno y externo dedicado al proyecto de investigación; materiales consumidos y servicios recibidos; equipos e instalaciones dirigidas al proyecto, incluyendo la depreciación de los bienes; los costos indirectos, diferente a los costos administrativos, relacionados con la actividad; y los otros costos como la amortización de patentes y licencias.

El reconocimiento de los intangibles en la fase de desarrollo, además de identificar los cuatro atributos mencionados, deberá demostrarse que es factible completar la producción del activo y que la entidad tiene la intención de usar o vender el intangible. La factibilidad puede demostrarse a través de un plan de negocios que incluya los recursos necesarios para desarrollar el intangible.

Las actividades en la fase de desarrollo son: el diseño, construcción, prueba de modelos de preproducción y pruebas de prototipos y modelos; el diseño y

fabricación de herramientas, plantillas, moldes, troqueles y dados que implique nueva tecnología; el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no pertenezca a un intangible; el diseño, construcción y prueba de materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o mejorados.

Las normas de información financiera son muy descriptivas para la definición de los activos intangibles. Las patentes son un derecho otorgado por un gobierno para hacer uso exclusivo de un proceso de manufactura, o para vender o explotar un invento. Existen dos clasificaciones de patentes.

a) *Patente de procesos*: la cual controla el proceso por el que los productos son hechos.

b) *Patente de productos*: cubre los productos físicos actuales.

El titular de la patente o registro puede conceder, mediante un convenio, licencias y permisos para su explotación. La licencia debe ser inscrita para que pueda producir derechos legales. Por ejemplo, las estaciones de transmisión de cable, radio, televisión y teledifusión.

Marca registrada puede ser una palabra, frase o símbolo que distingue o identifica a una entidad o producto en particular. El derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro. Las marcas registradas son derechos que pueden adquirirse, venderse o arrendarse.

La valuación de una marca está fundamentada en el enfoque basado en el ingreso, metodología conocida como método de cuantificación con base en regalías. Para las normas contables en México, se consideró que el rango de porcentajes de regalías en relación con las ventas está en promedio en un 4%.

Existe una franquicia cuando a la licencia de uso de una marca se transmitan también los conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica para que a las personas a las que se les conceda puedan producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que esta distingue.

Otro aspecto importante que tratan las normas contables, además de la clasificación general de los activos intangibles, es que distingue aquellos activos intangibles que están relacionados con las actividades de mercadeo y con el posicionamiento en el mercado de sus productos; distingue activos que están relacionados con la cartera de clientes de la entidad –lista de clientes, producción contratada y pedidos fincados, *backlog*– (CINIF, 2014, NIF B8, pp. B1-B35). Una entidad puede tener activos intelectuales y/o artísticos que pueden generar ingresos a futuro, que además pueden ser identificados y separados. La valuación de estas partidas depende de los ingresos que puedan generar al permitir su uso por terceros o su venta de nuevas publicaciones, por citar algunos

ejemplos: obras teatrales, operas, ballets, libros, pinturas, material audiovisual, películas, programas de televisión.

El tratamiento jurídico de la propiedad industrial

La persona física o moral que realice una invención, modelo de utilidad o diseño industrial, o su causahabiente, tiene el derecho exclusivo de su explotación en su provecho, por sí o por otros con su consentimiento. Este derecho se otorga a través de una patente en el caso de las invenciones, y de registros para los modelos de utilidad y diseños industriales. El derecho a obtener una patente o un registro puede ser transferido por actos entre vivos o por vía sucesoria. Los derechos que confieren una patente o registro, pueden gravarse y transmitirse total o parcialmente siempre que estén inscritos en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial. La patente tiene una vigencia de 20 años improrrogables.

Una invención es toda creación humana que permita transformar la materia o la energía que existe en la naturaleza, para el aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades. Son patentables las invenciones que sean nuevas, resultado de una actividad inventiva y susceptibles de aplicación industrial, excepto los procesos esencialmente biológicos para la producción, reproducción y propagación de plantas y animales; el material biológico y genético tal como se encuentran en la naturaleza; las razas animales; el cuerpo humano y las partes vivas que lo componen, y las variedades vegetales. En materia legislativa no se considerarán invenciones los principios teóricos o científicos; los descubrimientos que den a conocer o revelar algo que ya existía en la naturaleza, aun cuando fuese desconocido para el hombre; los esquemas, planes, reglas y métodos para realizar actos mentales, juegos o negocios y los métodos matemáticos; los programas de computación; las formas de presentación de información; las creaciones estéticas y las obras artísticas o literarias; los métodos de tratamiento quirúrgico, terapéutico o de diagnóstico aplicables al cuerpo humano y los relativos a animales, y la yuxtaposición de invenciones conocidas o mezclas de productos conocidos, su variación de uso, de forma, de dimensiones o de materiales, salvo que en realidad se trate de su combinación o fusión de tal manera que no puedan funcionar separadamente o que las cualidades o funciones características de las mismas sean modificadas para obtener un resultado industrial o un uso no obvio para un técnico en la materia.

La Ley establece que son modelos de utilidad los objetos, utensilios, aparatos o herramientas que, como resultado de una modificación en su disposición, configuración, estructura o forma, presenten una función diferente respecto de las partes que lo integran o ventajas en cuanto a su utilidad. El registro de los modelos de utilidad tiene una vigencia de diez años.

Los diseños industriales comprenden los dibujos industriales, que son toda combinación de figuras, líneas o colores que se incorporen a un producto industrial con fines de ornamentación y que le den un aspecto peculiar y propio, y los modelos industriales, constituidos por toda forma tridimensional que sirva de tipo o patrón para la fabricación de un producto industrial, que le dé apariencia especial en cuanto no implique efectos técnicos.

Se considera secreto industrial a toda información de aplicación industrial o comercial que guarde una persona física o moral con carácter confidencial, que le signifique obtener o mantener una ventaja competitiva o económica frente a terceros en la realización de actividades económicas y respecto de la cual haya adoptado los medios, o sistemas suficientes para preservar su confidencialidad y el acceso restringido a la misma.

Pueden constituir una marca, las denominaciones y figuras visibles, suficientemente distintivas, susceptibles de identificar los productos o servicios a que se apliquen o traten de aplicarse, frente a los de su misma especie o clase; las formas tridimensionales; los nombres comerciales y denominaciones o razones sociales, y el nombre propio de una persona física. El registro de marca tiene una vigencia de diez años y puede renovarse por períodos de la misma duración.

El aviso comercial son las frases u oraciones que tengan por objeto anunciar al público establecimientos o negociaciones comerciales, industriales o de servicios, productos o servicios, para distinguirlos de los de su especie. Al igual que la marca, tiene una vigencia de diez años y puede renovarse por el mismo tiempo.

La forma como se registra la propiedad intelectual ante la autoridad gubernamental

El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) es el organismo público con autoridad legal para administrar la propiedad intelectual en México. El inventor o sus representantes pueden solicitar al IMPI el registro de su patente. Ante ello, el instituto deberá reconocer primeramente si la patente tiene registro en otros países, y si fuera el caso, el IMPI identificará la fecha de registro y el país de origen, dejará claro que la solicitud presentada ante la institución no creará derechos adicionales en México, al registro de la patente en el país de origen.

Puede presentarse el caso de que varios inventores hayan realizado la misma invención; ante dicha situación el derecho a la patente pertenece al que tenga la solicitud con fecha más antigua, debido que la solicitud de patente deberá referirse a una sola invención, o a un grupo de invenciones que conformen un único concepto inventivo. En este sentido la petición del instituto es que se divida en varias solicitudes conservando la fecha de solicitud inicial.

El proceso y maquinaria o aparatos para obtener un modelo de utilidad o un diseño industrial serán objeto de solicitudes de patente independientes a la solicitud de registros de estos últimos.

La persona que desee registrar una patente, a la solicitud debe de anexar la documentación comprobatoria que describe la invención, así como la información que ejemplifique la aplicación industrial del invento. Si la invención incluyera material biológico se complementará la solicitud con la constancia de depósito de dicho material en una institución reconocida por el instituto. Además se presentarán los dibujos que se requieran para la comprensión de la descripción. Se presentarán una o más reivindicaciones, las cuales deberán ser claras y concisas y, finalmente un resumen de la descripción de la invención.

El instituto expide una constancia para cada patente y un reconocimiento oficial al titular. La constancia comprende un ejemplar de la descripción, reivindicaciones⁴ y dibujos, si los hubiere, y en el mismo se hace constar el número y clasificación de la patente; nombre y domicilio de la persona o personas a quienes se expide; nombre del inventor o inventores; fechas de presentación de la solicitud y de expedición; denominación de la invención, y su vigencia y fecha de vencimiento, especificando que la misma está sujeta al pago de las tarifas.

Se tipifica como delito falsificar, en forma dolosa y con fin de especulación comercial, marcas; producir, almacenar, transportar, introducir al país, distribuir o vender, en forma dolosa y con fin de especulación comercial, objetos que ostenten falsificaciones de marcas protegidas, así como aportar o proveer materias primas o insumos destinados a la producción de objetos que ostenten falsificaciones de marcas protegidas.

También constituye un delito revelar a un tercero, apoderarse de un secreto industrial, y usar la información contenida en un secreto industrial, que se conozca con motivo del trabajo, puesto, cargo, desempeño de su profesión, relación de negocios o en virtud del otorgamiento de una licencia para su uso, sin consentimiento de la persona que guarde el secreto industrial, habiendo sido prevenido de su confidencialidad, con el propósito de obtener un beneficio económico para sí o para el tercero o con el fin de causar un perjuicio a la persona que guarde el secreto.

También se prevé la pena física de dos a seis años de prisión y la pena económica de cien a diez mil días desalario mínimo general vigente en el Distrito Federal, al que venda a cualquier consumidor final en vías o en lugares públicos, en

⁴ "Las reivindicaciones de una patente consisten esencialmente en una definición de la invención redactada en un único enunciado, donde debe explicitarse sin ambigüedad la aportación técnica hecha por el inventor." Véase Correa, C. (2001, p. 37).

forma dolosa y con fin de especulación comercial, objetos que ostenten falsificaciones de marcas protegidas por esta Ley. Este delito se perseguirá de oficio.

Hacia la valuación de un activo intangible a valor de mercado

El tópico de la valuación de los intangibles es relativamente nuevo. Hay diferentes métodos de medición de los intangibles, como el Balance Score Card, de Kaplan y Norton (1992), que las empresas toman como referencia y lo adaptan a sus necesidades. Sin embargo prevalece la ausencia de metodologías objetivas debido a la ausencia de información de los activos intangibles en las organizaciones, y por ser activos que deben generar beneficios económicos a futuro, las cifras son cambiantes en todo momento, y en muchos casos la información que se recupera es cualitativa, y no “[...] se dispone de indicadores para medir las variables relativas a ciertos intangibles” (Sánchez, et al., 1999, p. 195) que nos permita obtener información fiable sobre cómo las empresas gestionan y miden los intangibles.

La contabilización de los intangibles es un reto que continua siendo para la norma contable, Cañibano (1999, p. 66), y parece ser que la ausencia de juicio profesional y experiencia en el reconocimiento del activo es una razón fundamental. Probablemente una de las discrepancias para el reconocimiento sea que hay factores determinantes para el proceso de valuación y el valor del intangible mismo sobre el valor de la empresa.

De acuerdo al trabajo de Fernández (1998, p. 86), distingue cuatro clases de recursos intangibles: capital humano, capital organizativo, capital tecnológico y reputación, categorías que las clasificó en función a la separabilidad del activo con el individuo, y de la posibilidad de realizar un registro legal. Esta clasificación es subjetiva y en un acercamiento con la condición de separabilidad como lo establece la norma contable en México, queda fuera del atributo, con excepción de la clasificación de capital tecnológico, que es la única que reúne el atributo de control y de separabilidad, en el marco jurídico.

Desde un punto de vista académico existen muchos esfuerzos por definir el concepto de activos intangibles, de acuerdo con el trabajo de Trillo, John Galbraith en 1969 describe este concepto, tomando diversas acepciones. Por ejemplo, autores como Lev (2001) (en Trillo, 2006), afirma “[...] que la literatura [...] contable utiliza preferentemente el de recursos intangibles, la económica el de activos del conocimiento y en la de empresa el de capital intelectual” (2006, p. 167). Chaminade, 2003, en su análisis describe que “no existe consenso sobre lo que constituye un “intangible”, (citado en Trillo (2006, p. 167), y considera que al ser un activo particular de la empresa lo convierte en una importante ventaja competitiva, Kaplan y Norton (2004).

Existen casos en los que la propiedad intangible es muy valiosa, y podría ser difícil encontrar transacciones comparables no controladas, por lo tanto podría resultar difícil aplicar los métodos de transacción tradicionales; sin embargo, el método de división de utilidades puede ser relevante, aunque se pueden presentar problemas de aplicación conceptual para la determinación de las utilidades e implicar problemas para su aplicación.

La existencia de normas contables y jurídicas en México que se presentan para valorar, presentar y revelar los activos intangibles en la situación financiera de las empresas, así como el reglamento que administra la protección de los derechos de dichos activos, aunque son de reciente vigencia, son normas descriptivas que precisan y connotan un activo intangible. Actualmente la normatividad no es suficiente ni contiene una metodología para determinar el valor de un intangible, quedando la valuación de los bienes a recomendación de los expertos y criterio de las empresas, adaptando el método a la capacidad de la empresa. En esta situación la valuación de los activos intangibles al momento de la transacción es muy incierta, y la pregunta continua siendo la misma, ¿cómo debe determinarse la valuación de un activo intangible a principio *arm's length*?

RESULTADOS

La normatividad financiera precisa como atributos de los intangibles el obtener beneficios económicos futuros, y la posibilidad de que pueda separarse el activo para que pueda identificarse. El control de este tipo de activo se reconoce cuando es registrado para otorgar licencia para su explotación. El sistema jurídico describe los intangibles que deben registrarse y reglamenta el tiempo que son propiedad exclusiva del creador de la invención.

A esta normatividad están asociadas las variables como beneficio esperado, la región geográfica, el prestigio del intangible, el nombre o marca, la calidad de

Tabla 1. Activos intangibles.

	Beneficios económicos futuros	El activo es identificable	El activo puede separarse	Es el activo controlado	Se registra ante organismo oficial
CINIF	X	X	X	X	X
OCDE	X	X	X	X	X
LPI		X	X	X	X
IMPI		X	X	X	X

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio.

los bienes y servicios, la distribución, los gastos de publicidad y comercialización, aspectos económicos, entre otros, que son factores externos (en muchas ocasiones no controlados) que no se encuentran subordinados a la normatividad financiera y jurídica, es decir, son factores que emana de la propia especificidad del intangible, o están añadidos a éste, en este sentido es el juicio profesional el que prevalece para determinar el valor de mercado de un intangible, con la ausencia de una metodología.

CONCLUSIONES

El estudio realizado connota un marco de acción entre la normatividad financiera, la legalidad y el exhorto. Es en esta línea de acción es donde se realiza la aportación del estudio, para configurar que el análisis de los intangibles muestra que existen factores externos que hacen vulnerable el cálculo de los pagos del activo intangible a principio *arm's length*. Los elementos que participan para fijar el precio a valor de mercado de los intangibles en cada caso es específico, esto incluye considerar el enfoque del cedente de la propiedad que es distinto del cesionario, así como comprender si la operación es controlada de la no controlada. Estas consideraciones se presentan de forma enunciativa más no limitativa, incluyen:

1. La naturaleza de la propiedad intelectual tomada para determinar los comparables, y en este sentido puede ser complicado por ejemplo, un producto con propiedad industrial que posee una posición dominante y no haya transacciones comparables no controladas.
2. La asistencia técnica, el entrenamiento de empleados, los procesos de distribución, mejoras en los productos son factores que pueden ser tratados con la legislación jurídica o normativa interna, o con los tratados fiscales que han celebrado entre los países.
3. La situación geográfica en la cual los derechos de las licencias puedan ser ejercidos, así como las circunstancias económicas de las partes.
4. Las funciones efectuadas por las partes con los activos intangibles y los riesgos asumidos.
5. Para la empresa controlada no es exigible pagar la compra o el uso de la propiedad industrial.
6. Los términos contractuales, comerciales, condiciones de la operación y métodos utilizados.
7. Los beneficios esperados de la propiedad intangible.
8. Si una empresa estaría dispuesta a pagar por un intangible, una cantidad igual, como si fuera una actividad controlada.

De este modo se plantea que no existe propiamente una relación directa entre los costos para determinar el valor de un intangible, y el valor de mercado. En este contexto las valuaciones para definir un precio de transferencia de un intangible siguen siendo muy inciertas.

La OECD emite guías y recomendaciones para exhortar a los países a configurar normas homólogas para converger en un mismo criterio de aplicación. No obstante, son exhortos y dependerá de los Estados aplicarlos en su legislación.

BIBLIOGRAFÍA

- Cañibano, L., García, M. & Sánchez, P., (1999). "Relevancia de los intangibles para valoración y gestión". *Revista española de financiación y contabilidad*, Extraordinario No. 100, pp. 17-88.
- CINIF, (2014). *Normas de Información Financiera (NIF)*. Centro de investigación para el Desarrollo de las Normas de Información Financiera. IMCP. México.
- Correa, C. (2001). *Integrando la salud pública en la legislación sobre patentes de los países en desarrollo*. Organización Mundial de la Salud.
- Cosin, Rafael, (2007). *Fiscalidad de los precios de Transferencia*. España: CISS.
- Diario Oficial de la Federación. *Ley de la propiedad industrial*, México, 27 de junio de 1991 y 9 de abril del 2012, primera sección, s/pág.
- Fernández, E., Montes, J., Vázquez, C., (1998). *Los recursos intangibles como factores de competitividad de la empresa*. *Revista Dirección y Organización* No. 20, Universidad Politécnica de Madrid, pp. 83-98.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., (1992). *The balance scorecard-measures that drive performance*. *Harvard Business Review*, enero-febrero, pp. 71-79.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., (2004). "La disponibilidad estratégica de los activos intangibles". *Harvard Deusto Business Review*, marzo 2004, pp. 38-51.
- OECD, (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- OECD, (2008). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD Committee on Fiscal Affairs. Francia.
- Sánchez, P., Chaminade, C. & Escobar, G., (1999). "En busca de una teoría sobre la medición y gestión de los intangibles en la empresa Una aproximación metodológica". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº. 45, pp. 188-213.

- Torre, V. (2010). *Problemas de precios de transferencia de bienes intangibles en las empresas multinacionales*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, núm. 128, mayo-agosto, México.
- Trillo, M. A. & Sánchez, S., (2006). "Influencia de la cultura organizativa en el concepto de capital intelectual". *Intangible Capital*, No. 11, Vol.2, Enero-marzo 2006, pp. 164-180.