

Revisión de las funciones DEMPE en procedimientos de fiscalización

Caso práctico

GARRIDO  LICONA.[®]
Y A S O C I A D O S S . C .

L.E. Elias Daniel Lalo Ruíz, Gerente de Precios de Transferencia de Garrido Licona y Asociados

Actividades: Especialista en precios de transferencia; consultoría, atención de auditorías, procedimientos de autoridad competente y acuerdos conclusivos
Cuenta con ocho años de experiencia

INTRODUCCIÓN

Desde su inclusión en la legislación mexicana por primera vez en los noventa y casi 30 años después, la materia de precios de transferencia ha evolucionado y adaptado un régimen de manera progresiva. De igual forma, las Acciones del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) han revolucionado e incrementado la

complejidad de dicho régimen, priorizando la sustancia económica y el desempeño de las funciones, más allá de determinar únicamente el valor de mercado de las transacciones.

En este sentido, la autoridad fiscal en México, en la revisión de transacciones entre partes relacionadas, suele anteponer el análisis de este tipo de aspectos, como las funciones DEMPE (Development, Enhancement,



Maintenance, Protection y Exploitation),¹ cuando se realizan procesos de fiscalización relacionados con el pago de regalías a partes relacionadas o conceptos similares que se refieran al licenciamiento de un bien intangible.

En el presente estudio, realizo un análisis de las funciones DEMPE, ejemplificado en un pago de regalías por uso de marca, que le permita al lector entender los principales cuestionamientos por parte de la autoridad fiscal, más allá de los requisitos de deducción relacionados con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

APLICACIÓN DE LAS GUÍAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Como punto de partida, es importante mencionar la aplicación de las *Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales* (guías de precios de transferencia) en la legislación mexicana, las cuales se mencionan en el último párrafo del artículo 179 de la LISR vigente.

Dichas guías se utilizan para interpretar lo dispuesto por las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia y otras aplicaciones respecto a operaciones entre partes relacionadas, tal como lo menciona el numeral de referencia:

CAPÍTULO II

DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y DE LAS OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS

Artículo 179. ...

...

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

mico² en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

(Énfasis añadido.)

De igual manera, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) publicó en su revista del mes de mayo de 2023 el siguiente precedente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NATURALEZA Y APLICACIÓN DE LAS DIRECTRICES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EMITIDAS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).

Las directrices que emite la citada organización, son principios de fiscalidad internacional que tienen como objetivo asegurar el impuesto que corresponde a cada jurisdicción, así como evitar la doble tributación y con ello, evitar los conflictos entre las administraciones tributarias, a la vez que promueven el comercio y la inversión internacional. En la normativa interna, su aplicación está establecida en el último párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual dispone la posibilidad de acudir a las Guías sobre Precios de Transferencia que emite la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con la finalidad de interpretar lo relativo al Capítulo II (del Título VI, del citado ordenamiento, relativo a las Empresas Multinacionales. En ese sentido, acorde a la finalidad de las directrices que emite ese Organismo y la cláusula en la normativa interna, que habilita su aplicación, se concluye que las Directrices que en materia de Precios de Transferencia emite la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, constituyen una fuente de interpretación primordial para la resolución de controversias en esa materia.

¹ Se puede traducir como Desarrollo, Fortalecimiento, Mantenimiento, Protección y Explotación de intangibles

² OCDE



Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. *Novena Época. Año II. No. 17. Tesis IX-P-SS-207. Mayo de 2023, p. 80.*

(Énfasis añadido.)

Tal como lo señala el artículo antes citado, así como el criterio del TFJA, las guías de precios de transferencia pueden ser utilizadas como fuente de interpretación en la medida en que estas sean congruentes con las disposiciones en la LISR y los tratados fiscales en México. De igual forma, se consideran principios de fiscalidad internacional y constituyen una fuente de análisis primordial para las operaciones que se celebran entre partes relacionadas.

ANÁLISIS FUNCIONAL

De acuerdo con el artículo 179 de la LISR y las guías de precios de transferencia, se considera que el análisis funcional es un proceso de recopilación de información en donde se identifican y evalúan las funciones, los activos y los riesgos que asume cada una de las partes vinculadas que participan en alguna transacción intercompañía.

El análisis funcional proporciona una base para la identificación y caracterización de la transacción entre empresas y para la determinación de la comparabilidad entre las entidades relacionadas y no relacionadas. Una vez identificadas las funciones, los activos y los riesgos asociados a cada entidad, pueden establecerse los beneficios o las tasas de rendimiento que correspondan a cada una.

ENTENDIMIENTO DE LAS FUNCIONES DEMPE

Los términos DEMPE se introdujeron por primera vez en el Informe Final de las Acciones 8-10 del Proyecto BEPS (publicadas el 5 de octubre de 2015), que tenían como objetivo alinear los precios de transferencia con la creación de valor. Es decir, que cada una de las transacciones entre partes relacionadas que se realice contribuya a la creación de valor en las compañías del grupo en que se celebran.

En este sentido, con base en las guías de precios de transferencia,³ se puede entender que las funciones DEMPE, en el contexto de precios de transferencia y el uso de intangibles en operaciones intercompañía, se refieren a lo siguiente:

Funciones DEMPE	Descripción
Development (Desarrollo)	Todo lo relacionado con la creación de un intangible
Enhancement (Fortalecimiento)	Asegurarse de que sirvan para sus propósitos y tengan mejoras continuas con base en la experiencia
Maintenance (Mantenimiento)	Son acciones que permiten que los intangibles sigan generando ingresos
Protection (Protección)	Cerciorarse de que el valor y la propiedad legal del intangible se mantengan
Exploitation (Explotación)	Se refiere a la forma en que las empresas utilizan los intangibles para generar beneficios (ventajas comparativas y competitivas)

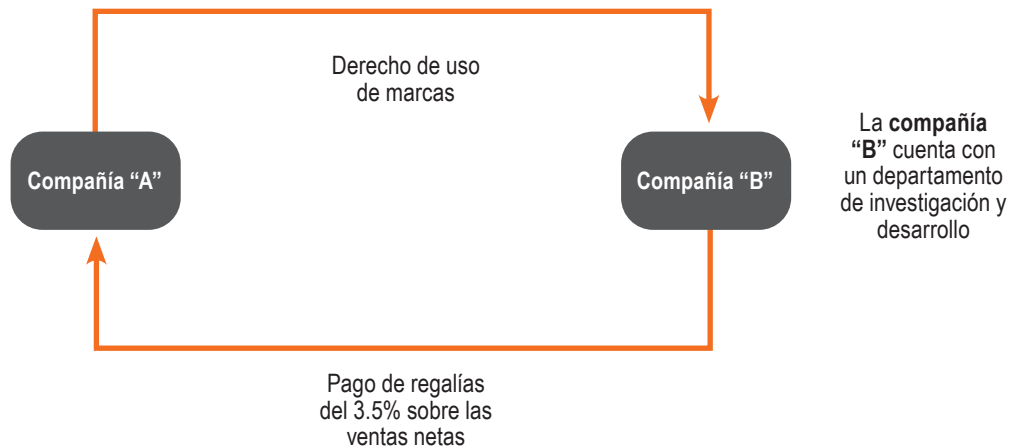
³ El Capítulo VI de las guías de precios de transferencia no brinda una definición como tal para lo que se nombran como funciones DEMPE. Sin embargo, señala las pautas principales de los tipos de intangibles utilizados en las empresas multinacionales y cómo se involucran en la generación de valor de un grupo multinacional



CASO PRÁCTICO EN LA IDENTIFICACIÓN DE FUNCIONES DEMPE

Dentro de los recientes procesos de fiscalización, adicional a los demás requisitos de deducción de los pagos de regalías u otro concepto deducible, señalados en la LISR y el Código Fiscal de la Federación (CFF),⁴ la autoridad fiscal solicita materialidad que demuestre el desempeño de funciones por parte de la propietaria de los activos intangibles. Para estos efectos, se ejemplifican las posibles solicitudes de información en el siguiente caso práctico:

Esquema de la transacción



En este ejemplo, una empresa, que se identifica con la razón social de compañía "A", es propietaria legal de las marcas relacionadas con productos perecederos.

En el supuesto, la empresa con la razón social compañía "B" se dedica a la manufactura y distribución de productos perecederos, bajo marcas licenciadas con su parte relacionada, la compañía "A". Por la explotación de dichos intangibles, la compañía "B" realiza un pago del 3.5% sobre las ventas de dichos productos.

Delimitación de las funciones DEMPE

De conformidad con las guías de precios de transferencia,⁵ estas señalan que no siempre el propietario legal de los intangibles es quien realiza las funciones y/o actividades antes mencionadas. En ese sentido, la autoridad fiscal suele solicitar, para este tipo de transacciones, materialidad que confirme que la empresa propietaria legal de los intangibles desempeñe funciones DEMPE, por ejemplo: **(i)** contratos por las actividades realizadas; **(ii)** titularidad de los activos; **(iii)** identificación de los riesgos asumidos por el desempeño de las funciones DEMPE; **(iv)** capacidad financiera para asumir las funciones DEMPE, etc. En relación con esto, para fines de ejemplificar el caso que nos ocupa, se identificaron las siguientes funciones DEMPE:

⁴ Los señalados, entre otros, en el artículo 27, fracciones I, III, IV, V y X, de la LISR, en relación con los numerales 28 del CFF y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF)

⁵ OCDE. *Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y las administraciones fiscales*. OCDE Publishing. París. 2022, párrafo 6.32



Función DEMPE	Actividades	Empresa que desempeña la función
Protección legal de las marcas	Acciones de protección legal de la marca, realizando el registro de esta en diferentes organismos nacionales e internacionales	Compañía "A"
Protección legal de las marcas	Creó un área especializada que se encargaba de enfrentar litigios en cada uno de los países en donde la compañía "A" tenía una sede de negocios	Compañía "A"
Mantenimiento de las marcas	Realiza pagos de propaganda y publicidad	Compañía "B"
Fortalecimiento y desarrollo	Cuenta con un departamento donde realiza actividades de investigación y desarrollo, estudio de mercado, proyectos de innovación, soporte técnico y científico, así como de desarrollo industrial	Compañía "B"

En este caso, las guías de precios de transferencia, en su párrafo 6.32, señalan que las utilidades o beneficios deben ser asignados a las entidades que desempeñen las funciones DEMPE.

Debido a lo anterior, pueden existir empresas que aporten los activos relevantes o el financiamiento para realizar las funciones DEMPE. Por tanto, estas compañías tendrían derecho a una parte de las utilidades o beneficios derivados de la explotación del intangible, así como las empresas dentro del mismo grupo multinacional que asuman y/o controlen los riesgos relativos a las funciones DEMPE.

En todos los casos anteriores, las compañías o entidades que desempeñen funciones DEMPE tendrán derecho a recibir una contraprestación por la realización de sus funciones y no únicamente el propietario legal.

Cuantificación de las funciones DEMPE

En este sentido, de acuerdo con el caso práctico que nos ocupa, es importante señalar que las funciones, activos y riesgos que se desempeñan se cuantifican en las erogaciones realizadas durante un ejercicio fiscal, tal como se muestra a continuación:

Función DEMPE	Compañía	Importe	Porcentaje de aportación de funciones
Investigación y desarrollo	"B"	\$120	5%
más:			
Desarrollo de mercado	"B"	1,560	60%
más:			
Innovación	"B"	100	3%
más:			
Soporte técnico y científico	"B"	450	17%
más:			



Función DEMPE	Compañía	Importe	Porcentaje de aportación de funciones
Protección legal	"A"	380	15%
igual:			
Total		2,610	100%

Como se puede observar en el ejemplo anterior, la compañía "B" realiza aportaciones de funciones DEMPE en un 85%, con base en las erogaciones de costos y gastos para el desempeño de estas. En ese sentido, la compañía "A", propietaria legal de las marcas, únicamente se encarga de un porcentaje de las funciones, que representa un 15% del total.

En este caso, la compañía "B" realizaba un pago de regalías de acuerdo con lo siguiente:

Concepto	Importe
Ingresos totales del ejercicio	\$10,000
por:	
Porcentaje de la regalía	3.5%
igual:	
Pago de regalías	350

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en las guías de precios de transferencia, en el párrafo 6.32, el propietario legal de las marcas no puede disponer de todos los beneficios y/o contraprestación de las funciones DEMPE desempeñadas. En este sentido, de acuerdo con el caso planteado, el propietario legal únicamente participó en un 15% del total de las funciones, por lo que se supondría que el pago de regalías de la compañía "B" a la compañía "A" sería deducible en un porcentaje similar a la efectiva participación de las funciones desempeñadas, activos utilizados y riesgos asumidos, o bien, en un supuesto, concluir que el porcentaje de regalía de mercado es inferior al pactado originalmente.

CONCLUSIONES

Como se analizó a lo largo de este estudio, las funciones DEMPE representan las actividades que una compañía realiza para el desarrollo, fortalecimiento, mantenimiento, protección y explotación de intangibles.

En el ejemplo que se mostró, las dos entidades contribuyeron en distinto grado al valor de los intangibles en diferentes procesos de la cadena de valor. Originalmente, todos los ingresos generados –en este caso, el pago de regalías– habrían ido a parar a la compañía "A", ya que es la propietaria legal de la marca.

Sin embargo, mediante el análisis DEMPE realizado, cada una de las entidades mencionadas tiene derecho a una parte proporcional de los ingresos generados por los intangibles, debido a que ambas ayudaron a desarrollar, mejorar, fortalecer, proteger o explotar las marcas.

De acuerdo con las guías de precios de transferencia, las funciones DEMPE tienen distintos grados de contribución, con base en la creación de valor. En este caso, la autoridad fiscal habría determinado que la contribución correspondiente a la compañía "A" únicamente fue de un 15% del ingreso total generado. Por lo que habría determinado que la compañía "B" podría deducir en ese porcentaje el total de la regalía, o bien, en un supuesto, concluir que el porcentaje de regalía de mercado es inferior al pactado originalmente.

Por último, es importante considerar que, en operaciones relacionadas con el pago de regalías o alguna transacción donde se involucren las funciones DEMPE, se deberá documentar la materialidad y las aportaciones de cada una de ellas. De igual forma, tomar en cuenta otros aspectos que pudieran afectar en cuanto a requisitos de deducción u otra contribución fiscal adicional, además del valor de mercado de la transacción. •

