

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL
PRESENTA EL**

LIC. RAFAEL ALVAREZ CHÁVEZ

TÍTULO:

“LOS EFECTOS FISCALES DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL”

ASESOR: DR. JOSÉ SERGIO MARTÍNEZ ROSASLANDA

MÉXICO, D.F. 22 DE FEBRERO DE 2011



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

LOS EFECTOS FISCALES DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL

	PÁG.
I.1 La Propiedad Intelectual en sentido amplio.....	4
I.1.1 Concepto.....	4
I.1.2 Ramas.....	9
I.2 La Propiedad Industrial.	
I.2.1 Concepto.....	9
I.2.2 Bienes que la integran.	12
I.2.3 Las invenciones.....	12
I.2.3.1 Las patentes.....	13
I.2.3.2 Los modelos de utilidad.....	17
I.2.3.3 Los diseños industriales.....	18
I.2.4 Los signos distintivos.	20
I.2.4.1 Las marcas.....	21
I.2.4.2 Los nombres comerciales.	25
I.2.4.3 Los avisos comerciales (slogans).....	27
I.3 La Propiedad Intelectual en sentido estricto.	28
I.3.1 Concepto.....	29
I.3.2 Los derechos de autor.....	32
I.3.3 Los derechos conexos.....	37
I.3.4 Las reservas de derechos.....	40

CAPÍTULO II REGULACIÓN FISCAL DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

II.1	Consecuencias fiscales por la explotación de derechos de propiedad industrial.....	45
II.1.1	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	46
II.1.2	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	48
II.1.3	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	49
II.1.4	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	51
II.1.5	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	52
II.1.6	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	54
II.2	Consecuencias fiscales por la adquisición, transmisión o licencia de derechos de propiedad industrial.	56
II.3	Consideraciones generales en torno a las consecuencias fiscales por la adquisición o transmisión de derechos de propiedad industrial.	56
II.3.1	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Sobre la Renta.	57
II.3.2.1	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta por compraventa de derechos de propiedad industrial.	72
II.3.2.2	Efectos fiscales de la erogación por adquisición de derechos de propiedad industrial a través de su creación.	83
II.3.3	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	83
II.3.4	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	86
II.3.5	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.	88
II.3.6	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	89
II.4	Regalías por licencia de derechos de Propiedad Industrial.....	91
II.4.1	La regulación fiscal de las regalías.	94
II.4.2	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Sobre la Renta.	98
II.4.3	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	100
II.4.4	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	102
II.4.5	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	104
II.4.6	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	104
II.4.7	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	105

CAPÍTULO III REGULACIÓN FISCAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL EN SENTIDO ESTRICTO

III.1	Consecuencias fiscales por la explotación de derechos de Propiedad Intelectual.....	108
III.1.1	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	109
III.1.2	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	113
III.1.3	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	115
III.1.4	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	116
III.1.5	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	116
III.1.6	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	118
III.2	Consecuencias fiscales por la transmisión o licencia de derechos de Propiedad Intelectual.....	119
III.3	Consideraciones generales en torno a la transmisión de derechos de Propiedad Intelectual.	119
III.3.1	Efectos fiscales de los ingresos en materia de Impuesto Sobre la Renta.....	122
III.3.2	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	124
III.3.3	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	126
III.3.4	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	127
III.3.5	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	128
III.3.6	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	130
III.4	Regalías por licencia de derechos Propiedad Intelectual.....	130
III.4.1	Consideraciones generales en torno a los ingresos por regalías por licencia de derechos de Propiedad Intelectual.	131
III.4.2	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Sobre la Renta.	133
III.4.3	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Sobre la Renta.....	135
III.4.4	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	137
III.4.5	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	138
III.4.6	Efectos fiscales del ingreso en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	139
III.4.7	Efectos fiscales de la erogación en materia del Impuesto al Valor Agregado.....	140
CONCLUSIONES	141
BIBLIOGRAFÍA	146

INTRODUCCIÓN

Sin duda en un mundo como el actual en donde en los últimos veinte años la ciencia y la tecnología probablemente han tenido un avance mucho más revolucionado que en toda la historia de la humanidad, en donde la apertura de las fronteras para las transacciones comerciales es una realidad en movimiento, los activos intangibles de las empresas juegan un papel preponderante en su origen, desarrollo, crecimiento, supervivencia y éxito. En efecto, las marcas, patentes, modelos de utilidad, diseños industriales, programas de cómputo y, en general, las creaciones del intelecto humano representan la concreción inmaterial de dichos avances, puesto que el desarrollo en la ciencia o la tecnología concluyen normalmente con la obtención de una patente sobre el avance logrado, o bien, el éxito comercial de un producto o servicio se alcanza y conserva mediante el uso de medios de identificación de los mismos como las marcas o los avisos comerciales (slogans). En tal virtud, en la actualidad resulta difícil pensar que pueda existir una empresa que no explote en forma directa o indirecta un activo intangible o, lo que es lo mismo, un bien inmaterial.

Desde luego la legislación fiscal no ha dejado escapar la oportunidad de regular dicho fenómeno jurídico incorporando reglas específicas que determinan los efectos fiscales por la obtención, creación, tenencia o aprovechamiento de bienes de ese tipo. Empero, es claro que, por un lado, el legislador no ha profundizado en dicha regulación generando una legislación vaga y sin definir claramente los efectos jurídicos desde el punto de vista fiscal en relación con los actos que tienen que ver con dichos bienes, mientras que, por otro, el operador jurídico tampoco ha profundizado en su análisis para desentrañar el sentido de la normatividad fiscal relativa a dichas cuestiones que clarifiquen el panorama para su aplicación, lo que lleva en muchas ocasiones a que pase desapercibida y, en el mejor de los casos, se aplique pero con un sentido diverso al que en el fondo debiera darse.

Ello constituye sin lugar a dudas la razón de ser del presente trabajo, en el cual se pretende identificar primeramente cuáles son los bienes intangibles con

los que una empresa puede contar, puesto que aún y cuando los más conocidos son las marcas, las patentes y los derechos de autor, al lado de éstos, existen otras muchas figuras que de la misma forma integran el patrimonio inmaterial del ente económico. Ello indudablemente nos llevará a identificar las dos grandes ramas de la propiedad intelectual en sentido amplio, a saber: la propiedad industrial y la propiedad intelectual en sentido estricto.

Por tanto, en el segundo capítulo se entra al análisis de la regulación fiscal de la propiedad industrial, es decir, la que pretende establecer las consecuencias en materia tributaria de los signos distintivos y las invenciones, del cual se podrá advertir en opinión del autor la deficiencia de la regulación y, por ende, la profundización del contenido de la norma en aras de contribuir al entendimiento de la previsión genérica en la norma fiscal de los bienes antes referidos.

En el tercer capítulo se desarrolla el estudio de la legislación fiscal que regula a la propiedad intelectual en sentido estricto (los derechos de autor y derechos conexos) con el mismo objetivo de tratar de clarificar la oscuridad de la norma con el propósito de aportar una adecuada interpretación de la misma a través del conocimiento y aplicación de las figuras propias de dicha rama jurídica a la estructura jurídica fiscal.

Finalmente se establecen las conclusiones derivadas del presente trabajo de investigación que permitan incluso que en esfuerzos futuros se lleguen a análisis con otras perspectivas que permitan obtener la mejor interpretación jurídica en aras de lograr una justa aplicación de la norma fiscal.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL

La propiedad intelectual no obstante tener su fundamento y origen en una cuestión tan antigua como la existencia misma del ser humano, tal cual lo es su intelecto, su identificación jurídica y, por ende, su regulación, extrañamente no lo es tanto. Aún y cuando teóricamente se tienen noticias de que desde el Código de Leyes Judías o *Shulján Aruj* se hablaba ya del robo de ideas o conocimiento, su regulación con las bases en que se sustenta el día de hoy no apareció sino hasta el año de 1710 con el *Statute of Anne*, cuyo propósito era estimular al “hombre ilustrado” a componer y escribir libros útiles.¹

Desde luego al comenzar su regulación iniciaron también los conflictos teóricos para establecer su concepto y contenido. En cuanto al primero debido a que surgió de inmediato la disyuntiva de encuadrarlo dentro de alguna de las especies de propiedad privada tradicionales sobre los bienes tangibles, o bien, erigirlo como un nuevo tipo de propiedad que nada tenía que ver con las mismas.

Por lo que hace a la segunda cuestión, su contenido, en razón de que si bien es cierto que surgió como necesidad de proteger las creaciones literarias surgidas a fines de la Edad Media y en el Renacimiento, pronto tuvo que voltear la mirada a las invenciones que como un “boom” surgieron no sólo en la segunda etapa histórica antes mencionada sino en la revolución industrial, con el objetivo de mejorar la calidad de vida de la sociedad y ya no solamente circunscribirse a las creaciones que satisfacen más bien necesidades de carácter espiritual como lo hacían las primeras y, en general, las que se fueron ubicando posteriormente como especies del derecho de autor.

Hoy en día la propiedad intelectual tiene un concepto y contenido mucho más amplio que el que tenía al momento en que surgió la idea de su protección, en virtud de que los avances tecnológicos y las necesidades comerciales actuales

¹ GARZA BARBOSA, Roberto, Derechos de autor y derechos conexos, Marco jurídico internacional, aspectos filosóficos, sustantivos y de litigio internacional. Ed. Porrúa, México, 2009, pp. 15 y 16.

han hecho surgir creaciones intelectuales que difícilmente se encuadran en los derechos de autor, invenciones o signos distintivos tradicionales.

De esta forma, adicionalmente a dichas figuras se han venido incorporando en el devenir de la historia, los slogans, las denominaciones de origen, los secretos industriales, los esquemas de trazado de circuitos integrados, los derechos conexos y las reservas de derechos sobre figuras tan novedosas como los nombres de personajes o grupos artísticos, de publicaciones periódicas o, incluso, de promociones publicitarias, por mencionar algunos de ellos, lo que ha obligado a redefinirla.

I.1 LA PROPIEDAD INTELECTUAL EN SENTIDO AMPLIO.

La propiedad intelectual normalmente se ha asociado solo a los derechos de autor, es decir, al derecho que se tiene sobre obras creadas para satisfacer por regla general las necesidades del espíritu humano, como lo son las literarias, pictóricas, escultóricas, arquitectónicas, cinematográficas, etcétera. Ello debido a que como se comentó, originalmente dicha especie de propiedad surgió para proteger ese tipo de creaciones. Sin embargo, hoy en día, en su acepción más amplia, la propiedad intelectual abarca no solamente el derecho que se tiene sobre estas creaciones, sino también sobre prácticamente cualquier aportación que tiene su origen en el intelecto humano.

De esta forma tenemos que la propiedad intelectual constituye una especie de propiedad diversa a la propiedad privada que se ejerce sobre bienes tangibles. En este sentido, el derecho que se ejerce sobre aquélla es diverso al derecho real que se ejerce sobre la segunda. Desde luego, también es completamente distinto a los derechos personales, es decir, a las facultades de exigir que una persona tiene frente a otra. Es por ello que resulta necesario detenerse a definir a la propiedad intelectual *lato sensu*.

I.1.1 CONCEPTO

Muchas son las definiciones que se han venido gestando conforme ha evolucionado la propiedad intelectual, sin embargo no todas resultan ser tan precisas como debieran por lo que nos parece acertado referirnos a la dada por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (Conacyt) que la define como el “conjunto de derechos patrimoniales de carácter exclusivo que otorga el Estado por un tiempo determinado a las personas físicas o morales que llevan a cabo creaciones artísticas, o que realizan invenciones o innovaciones, y de quienes adoptan indicaciones comerciales; éstos pueden ser productos y creaciones objetos de comercio”.²

Dicha definición nos parece acertada pero aún incompleta, puesto que se refiere únicamente a la parte patrimonial que generan los bienes intangibles, siendo que también en la mayoría de los casos, revisten un derecho moral que tiene un contenido completamente diverso al patrimonial. Sin embargo, es más que claro que en relación con este último aspecto, resulta exacta la definición dada, puesto que consideramos que los elementos que refiere son justamente los que caracterizan al derecho patrimonial de la propiedad intelectual de los derechos reales tradicionales. Con el desmembramiento de esta definición podemos desprender los siguientes elementos a analizar:

- 1) Es un derecho patrimonial de carácter exclusivo.
- 2) Es otorgado por el Estado.
- 3) Es temporal.
- 4) Se otorga a las personas físicas o a las morales que realizan creaciones artísticas o invenciones, innovaciones o indicaciones comerciales.

El *derecho de carácter patrimonial* es desde luego uno de los aciertos que la legislación tiene para recompensar a todas aquellas personas que con su intelecto hacen aportaciones valiosas a la sociedad, ya sea satisfaciendo necesidades que mejoran el nivel de vida de la misma, o bien, satisfaciendo otro

² www.conacyt.gob.mx

tipo de necesidades de carácter espiritual como lo hacen las obras protegidas por el derecho de autor. En forma adicional, debemos decir que por el avance que ha registrado la forma de hacer comercio y prestar servicios en el mundo, existen otro tipo de aportaciones intelectuales que no satisfacen las necesidades antes mencionadas pero que por el impulso que suelen generar para la economía misma, merecen una especial protección como más adelante veremos.

En este sentido, *el derecho patrimonial de carácter exclusivo*, es justamente la facultad que tiene una persona y solamente ella, de explotar el bien intangible creado sin que exista la posibilidad de que un tercero sin su consentimiento pueda realizarlo.³

Ahora bien, la exclusividad de dicho derecho no tiene el mismo significado que lo podría tener para un derecho real tradicional, puesto que a diferencia de estos últimos en que el ejercicio del derecho de exclusividad implica forzosamente la exclusión del goce del derecho por parte de otros, el carácter inmaterial del bien sobre el cual se ejerce, permite que la exclusividad pueda ser “compartida”. Esta posibilidad se presenta como consecuencia de que uno de los derechos que genera la titularidad de un derecho patrimonial es precisamente la facultad de licenciarlos, es decir, transmitir el derecho de posesión por llamarle de alguna forma a uno o más terceros que deseen explotar el bien intangible respectivo sin perder la posibilidad de hacerlo directamente u otros terceros.

De esta manera, por ejemplo, si alguien pretende utilizar una marca que es propiedad de otro mediante su consentimiento, el propietario del derecho no

³ Al respecto, resulta interesante mencionar que los detractores de la propiedad intelectual han señalado que dicho derecho lejos de incentivar al inventor o creador, generan precisamente el efecto contrario, puesto que generan un efecto conformista para aquél, el cual se limitará a explotar dicho derecho en perjuicio de su labor creativa. Desde luego que dicha corriente aunque respetable, consideramos que es una apreciación finalmente subjetiva y que, en todo caso, depende del caso específico, puesto que es indudable que la misma posibilidad que existe para que el creador o inventor se limite a explotar su obra, es la misma que existe para que por el incentivo económico que representa, se incremente su voluntad de crear, máxime si tomamos en cuenta que las reglas comerciales en la actualidad justamente lo que demandan es la inclusión de productos más novedosos día a día, siendo el alto grado de innovación que se ha desarrollado, una prueba fidedigna de que dichos derechos patrimoniales son más bien benéficos e incentivadores.

pierde la facultad de explotarla directamente o que le conceda dicha posibilidad a alguien más, salvo pacto en otro sentido.

Que *sea otorgado por el Estado* es otro elemento característico del derecho patrimonial, facultad de aquél cuya génesis legal se encuentra en el artículo 28 Constitucional, párrafo noveno cuando reconoce lo siguiente:

“Artículo 28. ...

Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.

...”

Sin embargo, existen otro tipo de figuras jurídicas como los esquemas de trazado de circuitos integrados, los secretos industriales, las marcas, los avisos y nombres comerciales, los derechos conexos y las reservas de derechos al uso exclusivo sobre diversos objetos intangibles que no encuentran cabida en dicho precepto. En relación con estas cuestiones, se ha estimado que es el artículo 73, fracción X de la misma Constitución Federal en donde se prevé la facultad del Congreso de legislar en materia de comercio, en donde se incardina la facultad de conceder este tipo de prerrogativas que, desde luego, interpretada tal facultad en forma conjunta con la disposición contenida en el párrafo noveno del artículo 28 Constitucional, indudablemente se puede llegar a la conclusión de que el Estado se encuentra legitimado para conceder otros derechos exclusivos diversos a los que se desprenden de este último precepto.

El *carácter temporal* de los derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual obedece a la necesidad de que la aportación brindada a la sociedad pase en un momento dado a las manos de esta última, es decir, que pase a formar parte del dominio público, esto es, que cualquier miembro de la misma pueda aprovecharse de la aportación que originó la exclusividad citada. Este carácter temporal no es absoluto, es decir, aún y cuando representa la regla

para los derechos patrimoniales, admiten excepción en algunas figuras jurídicas como lo son las marcas, en virtud de que para este tipo de bienes intangibles, el derecho que sobre las mismas se ejerce, tiene una duración de diez años pero improrrogables de manera indefinida, lo que significa que a voluntad del titular del derecho el mismo puede perpetuarse. Algo similar sucede con algunas reservas de derechos cuyas precisiones tendrán lugar en el desarrollo de su estudio.

Finalmente el último elemento de la definición exige o precisa que *el derecho se otorgue a cualquier persona, ya sea física o moral*, que nos parece la forma correcta de señalar a quien puede ser titular de este tipo de derechos, puesto que aún y cuando son personas físicas quienes registran obras protegidas por el derecho de autor y comerciantes, industriales o prestadores de servicios los que normalmente son quienes acuden a solicitar la protección de invenciones y signos distintivos, no debemos olvidar que el Estado mismo a través de cualquiera de sus tres órdenes de gobierno, federal, estatal o municipal, tienen esa capacidad para ser titular de este tipo de derechos, lo que de hecho así se ha venido dando mediante el registro de logotipos de corporaciones, slogans para promover a un Estado, etcétera.

Ahora bien, como se dijo al inicio del presente punto, la definición analizada carece de la referencia al derecho moral que se genera también por regla al momento de crear un bien intangible susceptible de ser protegido por la vía de la propiedad intelectual. El derecho moral del que hablamos es finalmente el reconocimiento más valioso no cuantificable ni representativo desde el punto de vista económico, puesto que es el derecho que el Estado reconoce a favor del creador de una obra o una innovación de ser reconocido como tal y de que su obra se mantenga tal cual fue creada, caracterizado por ser inalienable, imprescriptible e inembargable. Empero, es importante destacar que dicho derecho a juicio del autor no se presenta siempre, ya que tratándose de bienes intangibles como los signos distintivos, los mismos no siempre tienen origen en una aportación que merezca un reconocimiento especial, sobre todo si nos apoyamos en el hecho de que las marcas no siempre son creaciones novedosas,

sino que en muchos casos sólo constituyen la aplicación de nombres o figuras ya existentes a un producto o servicio para distinguirlo de los demás de su especie o clase. En tal caso, resulta bastante discutible pensar que es un derecho moral del titular que se le reconozca en forma perpetua que *v. gr.* utilizó la palabra “manzana” para aplicarla a ordenadores (computadoras).

Consecuentemente podríamos decir en una forma un poco más amplia para conceptualizar a *la propiedad intelectual que es el derecho de carácter exclusivo que el Estado reconoce a favor de una persona creadora de un bien intangible que reviste un aspecto patrimonial, temporal y transmisible y, por regla, un aspecto moral inalienable, imprescriptible e inembargable.*

I.1.2 RAMAS

Como se ha venido señalando en el desarrollo del presente trabajo, la propiedad intelectual en su acepción amplia es un derecho exclusivo que se ejerce tanto sobre obras que tienden a satisfacer necesidades espirituales del ser humano, como necesidades industriales, comerciales o de servicios o, incluso, que sólo tienden a impulsar la economía.

Esto nos lleva sin lugar a dudas a ramificar a la propiedad intelectual en sentido amplio, en dos grandes vertientes: la propiedad industrial y la propiedad intelectual en sentido estricto y a cuyo análisis en forma individual a continuación procedemos.

I.2 LA PROPIEDAD INDUSTRIAL.

I.2.1 CONCEPTO

La propiedad industrial como una especie de la propiedad intelectual en sentido amplio se puede definir como el derecho concedido por el Estado a favor de una persona para explotar en forma exclusiva el bien intangible creado aplicado a la industria o al comercio y que, en determinados casos, genera el derecho a ser reconocido como su creador.

Se dice que es *un derecho concedido por el Estado* porque como se señaló desde que se conceptualizó a la propiedad intelectual *lato sensu*, es aquél quien concede mediante un acto administrativo dicho derecho, sin el cual aún y cuando surja la creación, el derecho no nace. Al respecto es importante destacar que no obstante que sea un acto que corresponde al Estado otorgar, las reglas para tal efecto son las mismas que rigen para cualquier acto administrativo, es decir, deben cumplirse con los elementos y requisitos contemplados en el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo para que el mismo exista y sea válido. Ello en virtud de que deriva de la prerrogativa constitucional consagrada en el artículo 28, párrafo noveno de la Constitución Federal complementada con el diverso 73, fracción X según lo hemos explicado previamente.

La concesión de dicho derecho *a favor de una persona* implica la razón por la que se considera que existe un derecho de propiedad, puesto que ello excluye automáticamente la titularidad del derecho por parte de alguna otra persona. Desde luego que al igual que en la propiedad tradicional, la propiedad industrial también goza de la posibilidad de ser dividida entre dos o más personas lo que dará origen a la copropiedad industrial del bien intangible respectivo, pero ello siempre implicará una facultad o derecho oponible frente a cualquier tercero, es decir, *erga omnes*.

Mención aparte merece la *exclusividad del derecho*, pues como se ha señalado con antelación, por encontrarse referida a un bien de naturaleza incorpórea, la posesión de la exclusividad puede ser “compartida”, esto es, puede el titular sin perder ese derecho exclusivo, compartirlo con tantos terceros como así lo desee y a su vez seguir gozando de ese derecho de exclusividad, lo que indudablemente hace que este tipo de propiedad merezca una mención y regulación diversa a la propiedad privada tradicional. Para visualizar esta cuestión basta pensar en un bien inmueble en relación con el cual el propietario tiene un derecho de posesión exclusivo que excluye a los demás, pero que en el momento en que decide transmitir a un tercero ese derecho de posesión, por consecuencia

lógica pierde la posibilidad de ejercerla por sí mismo, lo que no sucede en el caso de la transmisión de la posesión por llamarla de alguna forma de un bien intangible sobre el que se ejerce una propiedad industrial, ya que la transmisión de la posesión de carácter temporal a través de una licencia, no impide que se ejerza por cuenta propia dicha facultad sin afectar el derecho del tercero a quien se le transmite el derecho. Esta cuestión podemos denominarla el desdoblamiento del derecho de posesión de un bien intangible que no está sujeto más que a la voluntad del titular y, en ciertas ocasiones al tercero al que se le otorga cuando desea ser el único que explote el derecho respectivo.⁴

Ahora bien, cuando en la definición se incluye el requisito de *que el bien creado se aplique a la industria o al comercio* no resulta gratuita sino que deriva justamente de advertir que los bienes intangibles que forman parte de este tipo de propiedad, pretenden resolver una necesidad en la industria (por ejemplo las patentes o los modelos de utilidad), o bien, aplicarse en el tráfico comercial (las marcas o los avisos comerciales) y que es lo que la diferencia principalmente de la propiedad intelectual en sentido estricto en la que no se exige que la creación respectiva tenga dichos fines.

Las especies de bienes intangibles sobre los cuales se puede ejercer este tipo de propiedad se tratará en el punto siguiente, por lo que es conveniente avocarnos mejor a la precisión en la cual señalamos *que, en ciertos casos, genera el derecho a ser reconocido como su creador*, ya que ello no siempre sucede. Tal situación resulta relativamente fácil de explicar toda vez que sólo en tratándose de las invenciones se requiere que al momento de solicitar la patente o el registro, según sea el caso, es necesario precisar quién es el inventor, siendo la razón de exigir dicho requisito el hecho de que al momento en que sea concedido el título respectivo, se haga el reconocimiento expreso del derecho moral mediante la identificación de quién fue la persona física que se encargó de crear el producto o proceso a proteger.

⁴ Aquí desde luego se generará un derecho de posesión exclusivo a favor del tercero pero ello indudablemente no será consecuencia de la naturaleza del derecho, sino de la voluntad de las partes lo que lo hace distinto al derecho de posesión sobre un bien corpóreo.

Por tanto, cuando hablamos de los signos distintivos el derecho moral no existe, puesto que este tipo de bienes no requieren forzosamente un proceso de creación novedoso que aporte algo no existente en la sociedad, sino únicamente un medio de identificación de sus productos o servicios para que sean distinguibles de los demás de su especie o clase en el mercado. Por tales motivos, al solicitar el registro del signo distintivo no resulta necesario precisar quién diseñó el logotipo, creó el nombre, la frase publicitaria (aviso comercial) o la forma tridimensional a proteger.

I.2.2 BIENES QUE LA INTEGRAN.

Cuando nos referimos a la propiedad industrial normalmente centramos nuestra atención en las invenciones y los signos distintivos en razón de que son los bienes intangibles podríamos decir más “antiguos” o los de primera aparición en la legislación de la materia, así como también los más comunes en la actualidad. Sin embargo, hoy en día a un lado de ellos encontramos también a los secretos industriales, los esquemas de trazado de circuitos integrados y, desde luego, las denominaciones de origen.

De esta forma tenemos que los bienes intangibles que son el objeto de protección de la propiedad industrial son los siguientes:

- 1) Invenciones. Dentro de las mismas encontramos:
 - a) Patentes
 - b) Modelos de utilidad
 - c) Diseños industriales
- 2) Signos distintivos
- 3) Secretos industriales
- 4) Denominaciones de origen
- 5) Esquemas de trazado de circuitos integrados.

I.2.3 LAS INVENCIONES

Las invenciones son sin lugar a dudas uno de los bienes intangibles de mayor importancia y trascendencia en el progreso de la sociedad, desde luego, también de mayor repercusión en todos los sentidos, pues no debemos olvidar que tanto las grandes soluciones a los problemas que han aquejado a la humanidad, como las grandes tragedias o conflictos que la han marcado tienen su origen en la creatividad humana que evidentemente su efecto positivo o negativo ha derivado de las políticas, ideas y hasta creencias de quienes han tenido el poder de decisión sobre su aplicación en el devenir de la historia más que de la esencia de las invenciones mismas.

Dentro del género de las invenciones encontramos diversas especies según ya se ha enumerado en el presente trabajo tal y como son: las patentes, los modelos de utilidad y los diseños industriales. Al respecto, es importante precisar que aún y cuando en la Ley de la Propiedad Industrial se dice que la invención se protege a través de una patente, lo que significa por exclusión que los modelos de utilidad y los diseños industriales entonces no tienen la calidad de invenciones, en términos estrictos estos últimos también lo son y es la razón por la cual las hemos identificado dentro de este rubro, sobre todo para diferenciarlas y en contraposición de los signos distintivos que son el otro gran objeto de protección de la Ley de la materia. En efecto, consideramos que los modelos de utilidad y los diseños industriales también deben encuadrarse como invenciones para efectos de su clasificación, porque de algún modo constituyen una aportación de carácter novedoso a la sociedad y, aunque tengan el carácter de una invención menor como incluso así se le han llegado a llamar, no dejan de serlo. Hecha la precisión anterior, procedemos a entrar al desarrollo de las patentes dentro del presente trabajo.

I.2.3.1 LAS PATENTES

La patente la podemos definir como el título que otorga el Estado a una persona física o moral para explotar en forma exclusiva y temporal una invención creada por ella misma o de la cual es causahabiente. En este caso la invención se

define de conformidad con el artículo 15 de la Ley de la Propiedad Industrial, de la siguiente forma:

“Artículo 15.- Se considera invención toda creación humana que permita transformar la materia o la energía que existe en la naturaleza, para su aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades concretas.”

El doctor David Rangel Medina da una definición más concreta cuando señala que la invención es “...el planteamiento de un problema en la industria y la propuesta de su solución”.⁵

Indudablemente la invención en sentido estricto es una aportación a la sociedad para su mejoramiento, que en muchas ocasiones es producto de años de investigación, pero en otros más, puede ser incluso producto de la casualidad o hasta de un accidente. Lo importante sin embargo es que se trate de una creación novedosa en los términos que exige la legislación de la materia y que tenga una utilidad para la humanidad justamente porque con su otorgamiento lo que se busca es fomentar el desarrollo de productos o procesos que eleven el nivel de la calidad de la vida de la sociedad, aunque claro está que no en todos los casos, los inventos desarrollados por el hombre se traducen en ello, lo que desde luego como ya se ha dicho, deriva no del invento mismo, sino de la utilidad que en su momento la sociedad en que ha sido concretado le dé.

De lo antes escrito podemos desprender que una invención para ser susceptible de ser protegida a través de una patente, es necesario que cumpla con determinados requisitos, los que incluso se encuentran establecidos con toda precisión en el artículo 16 de la Ley de la Propiedad Industrial, en donde se señala lo siguiente:

“Artículo 16.- Serán patentables las invenciones que sean nuevas, resultado de una actividad inventiva y susceptibles de aplicación industrial, en los términos de esta Ley...”

⁵ RANGEL MEDINA, David, Derecho Intelectual, ed. Mc Graw Hill, México, 1998, p. 24

De dicho precepto podemos desprender entonces que los requisitos que la ley exige para que un invento sea susceptible de ser patentado, son los siguientes:

a) *Que la invención sea novedosa.* De conformidad con el artículo 12, fracción I de la Ley de la Propiedad Industrial, una invención es novedosa cuando la misma no forma parte del estado de la técnica, a su vez, el estado de la técnica de conformidad con lo que establece la fracción II del mismo artículo se define como el "...conjunto de conocimientos técnicos que se han hecho públicos mediante una descripción oral o escrita, por la explotación o por cualquier otro medio de difusión o información, en el país o en el extranjero."

Esto significa que para que una patente sea concedida verdaderamente debe de ser inédita no sólo en nuestro país, sino también en el resto de los países, es decir, debe tratarse de una aportación no solamente al país al que pertenece al inventor, sino al mundo entero, dicho en otras palabras el aspecto novedoso radica en que la invención no haya sido utilizada anteriormente⁶. Ello es necesario precisarlo si tomamos en consideración que existen casos en los cuales una persona física o moral lo único que hace es "importar" un invento desarrollado e incluso patentado en otro país, creyendo que al no encontrarse protegido ni explotado en territorio nacional, puede conseguir la patente respectiva. Esta situación difícilmente puede concretarse, en virtud de que la novedad es analizada por parte del órgano competente, es decir, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, con apoyo no sólo en la base de datos nacional, sino internacional, propiamente de los países o regiones en donde se patentan más inventos, como los Estados Unidos de América, Japón, las bases de datos de los países europeos, entre otras.

Al respecto, es importante apuntar que este requisito exigido por la Ley de la Propiedad Industrial constituye uno de los más complicados de solventar en virtud de que muchos inventores al no tener conocimiento de dicha situación,

⁶ Patentes y su importancia corporativa actual en Revista Tips Fiscales, año 4, número 49, México, septiembre de 2007, pág. 53.

hacen del conocimiento general el invento desarrollado y al realizarse el análisis de novedad por parte del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial se observa que el mismo ya forma parte del estado de la técnica, máxime si tomamos en consideración que con las actuales tecnologías de la información, se puede saber con mucho mayor facilidad cuándo un determinado producto o proceso ya ha sido hecho público. Lo mismo sucede cuando por la necesidad de financiar las erogaciones para poder obtener la patente respectiva, deciden comenzar a explotarla. En estos casos es importante destacar que existe la posibilidad de que aún y cuando se haya realizado la explotación con antelación a la fecha de presentación de la solicitud de registro es posible de conformidad con el artículo 18 de la Ley de la Propiedad Industrial, conservar la novedad del invento, sin embargo, dicha circunstancia se encuentra sujeta a que así se haga saber al momento de solicitar la protección de la patente respectiva y cumplir adicionalmente con los requisitos que para tal efecto prevé el Reglamento, situación normalmente desconocida por los solicitantes de la protección con lo que al no indicarlo así pierden irremediabilmente la novedad del invento cuya protección se pide y, como consecuencia, la posibilidad de obtener la patente sobre el mismo.

b) Que sea producto de una actividad inventiva. El presente requisito suele ser el más subjetivo de los tres que exige el artículo 16 de la Ley de la Propiedad Industrial, ya que consiste en el hecho de que el invento debe provenir de un verdadero esfuerzo intelectual que de cómo resultado el producto o proceso a patentar, es decir, no debe ser consecuencia de una actividad ordinaria que por la perfección constante de una determinada rama de la ciencia, arte o tecnología, sea obvia o evidente su realización. De hecho el artículo 12, fracción III de la citada Ley la define como el "...proceso creativo cuyos resultados no se deduzcan del estado de la técnica en forma evidente para un técnico en la materia".

Se dice que es un requisito subjetivo porque aunque existen casos en que es muy claro que un producto no tiene mayor esfuerzo intelectual y, por ende, no es producto de una actividad inventiva, existen otros en los que

verdaderamente se presentó el mismo, empero, para el técnico en la materia sin ninguna regla que rija tal valoración, puede estimar que ello no se presentó, estimando por ende que no merece el otorgamiento de una patente.

c) Susceptible de aplicación industrial. En este requisito se refleja una de las razones de la existencia de las patentes, pues si bien es cierto que por un lado se le concede al inventor el derecho de explotar en forma exclusiva su invento por un tiempo determinado, lo que la ley busca por otro lado al expirar la patente, es que éste pueda ser utilizado en la rama industrial correspondiente sin que a esto pueda oponerse el creador del producto. Así pues, no tendría razón de ser la concesión de una patente si ésta no representa una ventaja a la industria en la cual se va a explotar.

De esta forma, en caso de que se cumplan las condiciones que exige la Ley para el otorgamiento de la patente respectiva, entonces su titular tendrá el derecho de explotar la misma de manera exclusiva durante 20 años improrrogables contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud respectiva, según lo señala el artículo 23 de la Ley de la Propiedad Industrial.

I.2.3.2 LOS MODELOS DE UTILIDAD

Los modelos de utilidad son otra especie del género invenciones, a las cuales incluso se les ha llegado a llamar invenciones menores, en virtud de que si bien constituyen una aportación a la sociedad, se considera que las mismas no son producto de un esfuerzo intelectual extraordinario que les permita ser protegidas mediante una patente pero sí a través de esta otra figura.

Se consideran modelos de utilidad dice el artículo 28 de la Ley de la Propiedad Industrial:

“...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.”

Como podemos ver, de acuerdo a la definición que la Ley establece, los modelos de utilidad constituyen una mejora de un producto existente, es decir, no es que se haya creado algo completamente nuevo, sino que habiendo algo ya creado, una persona desarrolla una modificación para darle una ventaja en cuanto a su utilidad o simplemente generar otra función de la que ya tenía. Dicha modificación en este caso se da como se advierte del concepto dado, en su disposición, configuración, estructura o forma. Es por ello, que el requisito de la actividad inventiva no se exige en este tipo de figura legal, tal cual lo podemos ver en el numeral 27 de la Ley de la materia, pues de conformidad con este último son “registrables los modelos de utilidad que sean nuevos y susceptibles de aplicación industrial”, es decir, la actividad inventiva es lo que los diferencia de los inventos que merecen ser protegidos mediante el título de una patente. Esto significa entonces que la novedad y la aplicación industrial sí deben ser cumplidos para obtener el registro correspondiente, teniendo dichos requisitos las mismas características que en el caso de las patentes.

Una vez cumplidos los requisitos para el otorgamiento del modelo de utilidad el derecho de explotación exclusiva se tiene por un plazo de 10 años improrrogables contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud conforme lo señala el artículo 29 de la Ley de la Propiedad Industrial, de manera tal que una vez fenecido el mismo, pasa a formar parte del dominio público y es posible que sea explotado por alguien más.

I.2.3.3 LOS DISEÑOS INDUSTRIALES

Otra figura que se puede englobar dentro del género invenciones no con cierta facilidad, son los diseños industriales, los cuales no obstante tener los mismos requisitos que los modelos de utilidad para su otorgamiento, es decir, la novedad y la aplicación industrial, difieren de estos porque su aportación no está dictada por consideraciones de orden técnico, sino ornamental, lo que incluso los acerca mucho a las marcas de diseño o tridimensionales, puesto que para determinar su novedad no se exige que resuelva necesidades concretas del hombre, sino que su novedad consiste en la originalidad del diseño mismo.

El autor Carlos Viñamata Paschkes los define como:

“Toda creación intelectual, independiente, original y novedosa, que difiera en grado significativo de otros diseños conocidos o de combinaciones de características conocidas de diseños, susceptibles de aplicación industrial.”⁷

Los diseños industriales pueden ser de dos tipos: dibujos industriales y modelos industriales. Los primeros se definen de acuerdo al artículo 32, fracción I de la Ley de la Propiedad Industrial como:

“...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.”

De dicha definición se desprende que los dibujos industriales son un diseño aplicado a una figura bidimensional que mediante la utilización de alguna figura, línea o color le dan un aspecto original al objeto sobre el que se aplican. Podemos mencionar como ejemplos de dibujos industriales, los estampados sobre una corbata, telas para vestidos o pantalones, manteles, puertas, etc.

En el caso de los segundos, es decir, de los modelos industriales, estos se conceptualizan de acuerdo al mismo artículo 32 en su fracción II como:

“...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.”

Esto significa que los modelos industriales protegen la apariencia especial que se le da a la forma tridimensional que la distingue de las demás formas existentes en el mercado, siempre y cuando como ya se señaló con antelación no tenga una función técnica. Dentro de este tipo de figuras podemos encontrar infinidad de ejemplos en diversas ramas de la industria o el comercio como podrían ser diseños de botellas de bebidas, de automóviles, de teléfonos móviles, de entrepaños, etc.

⁷ VIÑAMATA PASCHKES, Carlos, *La Propiedad Intelectual*, ed. Trillas, México, 1998, p. 185.

En cuanto a la vigencia de esta figura, sin razón aparente alguna no obstante no hacer y, por ende, no proteger ninguna función técnica o resolver alguna necesidad concreta del hombre, es mayor que la de los modelos de utilidad, pues mientras estos según ya se vio, tienen una vigencia de 10 años, los modelos industriales se mantienen vigentes durante 15 años igualmente improrrogables contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud correspondiente conforme a lo que prescribe el artículo 36 de la Ley de la materia.

Con este panorama general de las invenciones, podemos advertir que esta especie de bienes intangibles representan un activo sumamente importante para las empresas, aunque es claro que en el caso de las empresas mexicanas desafortunadamente pocas llevan a cabo investigaciones y desarrollos de nuevos productos o procesos que incrementen el valor del negocio y les permitan potenciar sus ganancias económicas. Esto desde luego tiene su razón de ser en la falta de cultura en materia de protección a la propiedad intelectual y en las ventajas que ello puede representar además de la carencia de desarrollos científicos importantes tanto en el sector público como en el privado, lo que indudablemente no sucede con las empresas extranjeras que constituyen las mayores solicitantes de patente en nuestro país.

I.2.4 LOS SIGNOS DISTINTIVOS.

Los signos distintivos son el otro gran género a proteger por la rama de la propiedad industrial, los que hoy en día tienen una importancia fundamental en la conformación de la empresa puesto que sin marca no habría la posibilidad de identificar el producto o servicio prestado.

Es importante destacar que distinto a lo que ocurre en otras latitudes, en México los signos distintivos sólo se pueden conformar por signos visibles, es decir, objetos apreciables a través del sentido de la vista aún y cuando sean tridimensionales. En efecto, México se ha sostenido legislativamente hablando en la postura de reconocer únicamente como signos distintivos sólo aquello que pueda ser representado en la realidad visual, a pesar de que la tendencia en el

uso de signos distintivos apunta a utilizar como tales sonidos, sabores y olores. La principal objeción a dicha cuestión es que no existen parámetros para determinar cómo fijar las características especiales del sonido, sabor u olor y así poder definir la exclusividad del mismo, lo cual además resulta indispensable para resolver la semejanza en grado de confusión con cualquier otra marca. Sin embargo, está claro que en un futuro próximo se tendrán que encontrar formas para poder determinar dichas características y así reconocer como signos distintivos a las representaciones sonoras, gustativas u olfativas, puesto que las tendencias mercadológicas, publicitarias y comerciales, indudablemente apuntan a desarrollar en mayor medida dichas formas tendientes a identificar sobre todo productos para distinguirlos de los demás de su especie o clase en el mercado.

No obstante ello, no debemos dejar de reconocer que existen casos en los que México sí ha reconocido nuevas formas de identificar productos o servicios, como las marcas tridimensionales (v.gr. envolturas de productos o envases) las cuales ya no se constituyen como las marcas tradicionales por representaciones verbales o figurativas, sino que son auténticos objetos representados en tres dimensiones cuyas características distintivas quedan protegidas a partir de la existencia de este nuevo tipo de marcas.

I.2.4.1 LAS MARCAS

Indudablemente las marcas son el signo distintivo por antonomasia, puesto que constituyen la figura jurídica cuya definición permite que los signos más socorridos en el mercado sean protegidos legalmente. De conformidad con el artículo 88 de la Ley de la Propiedad Industrial, una marca es:

“Artículo 88.- Se entiende por marca a todo signo visible que distinga productos o servicios de otros de su misma especie o clase en el mercado.”

Como puede desprenderse de la definición recién transcrita, los elementos que distinguen a esta figura jurídica son: 1) que se trata de un signo visible; 2) que sirve para distinguir productos o servicios de los demás de su especie o clase en el mercado.

El primer elemento de la definición, es decir, *un signo visible*, según se comenzó a referir en la introducción del presente punto, significa que sólo aquello que pueda ser percibido a través del sentido de la vista y sea el signo con el que se va a identificar el producto o servicio puede constituir una marca. De esta forma una palabra, un nombre, una denominación social, una razón social, una combinación de colores, una figura, un logotipo, un trazo, un holograma, y hasta una forma tridimensional pueden constituir una marca. A *contrario sensu*, los olores, los sabores y los sonidos no pueden ser protegidos a través de esta figura jurídica, no obstante que como ya se mencionó, la tendencia mercadológica se inclina cada vez más a utilizar este tipo de representaciones para intentar identificar a un producto o servicio.

Que sirva para distinguir productos o servicios de los demás de su especie o clase en el mercado es el elemento que representa la función de la marca misma, puesto que no tendría razón de ser que estuviéramos frente a un signo visible que no pudiera cumplirla. La distintividad de una marca se juzga en función de su originalidad respecto de las que ya existen protegidas o en trámite de protección, de forma tal que si la marca es idéntica o semejante en grado de confusión respecto de otras que ya existen no se cumple dicha característica y, por ende, no puede obtenerse la protección de la marca. Así se desprende de lo dispuesto por el artículo 90, fracción XVI de la Ley de la Propiedad Industrial, el cual dispone:

“Artículo 90.- No serán registrables como marca:

...

XVI.- Una marca que sea idéntica o semejante en grado de confusión a otra en trámite de registro presentada con anterioridad o a una registrada y vigente, aplicada a los mismos o similares productos o servicios. Sin embargo, sí podrá registrarse una marca que sea idéntica a otra ya registrada, si la solicitud es planteada por el mismo titular, para aplicarla a productos o servicios similares, y

...”

Dicha exigencia legal resulta completamente entendible si tomamos en consideración que el titular de la marca una vez que es protegida legalmente, obtiene la exclusividad de la misma de conformidad con lo que dispone el artículo 87 de la Ley de la Propiedad Industrial, que es justamente lo que impide que una nueva marca pueda registrarse si es idéntica o semejante en grado de confusión a otra ya protegida o en trámite de protección. Desde luego que determinar si una marca es idéntica a otra es relativamente sencillo, lo complicado se presenta cuando se tiene que definir si dos marcas son semejantes en grado de confusión. En relación con dicho punto, existen infinidad de criterios judiciales que tratan el tema, sin embargo es claro que de una u otra forma éstos tienen su origen en la tesis I.3o.A.581 A, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la que esencialmente se señala:

“... ”

La confusión puede ser de tres tipos: a) fonética; b) gráfica; y, c) conceptual o ideológica. La confusión fonética se da cuando dos palabras vienen a pronunciarse de modo similar.

... ”

La confusión gráfica se origina por la identidad o similitud de los signos, sean éstos palabras, frases, dibujos, etiquetas o cualquier otro signo, por su simple observación.

... ”

La confusión ideológica o conceptual se produce cuando siendo las palabras fonética y gráficamente diversas, expresan el mismo concepto, es decir, es la representación o evocación a una misma cosa, característica o idea, la que impide al consumidor distinguir una de otra...”

Dichas reglas en las que se señala que el análisis de semejanza en grado de confusión entre dos marcas debe versar sobre los aspectos fonéticos, gráficos y conceptuales, son las que hoy en día en la práctica sirven como parámetro para arribar a una conclusión sobre si la similitud es tal que no tenga la fuerza distintiva que se requiere por parte de la nueva marca, empero, es evidente que ello no resulta fácil de determinar principalmente por el hecho de que dichas reglas terminan aplicándose bajo criterios subjetivos lo que desde luego se vuelve

inevitable tomando en consideración que lo que para una persona es confundible, para otra puede no serlo.

Dicho lo anterior, es importante destacar que una marca se rige por dos principios fundamentales: *El principio de especialidad y el de territorialidad*. El primero de estos principios deriva a su vez del segundo elemento que determina la función de la marca, es decir, de su carácter distintivo, que estriba justamente en que una marca por regla sólo protege productos o servicios de una determinada especie o clase, lo que se traduce en el hecho de que si la misma marca es utilizada por una persona diversa en productos o servicios pertenecientes a otra clase, no pierde su aspecto distintivo y es posible utilizarla en esas condiciones. Desde luego, al ser una regla también operan las excepciones, que en el caso lo son las marcas notorias y famosas contempladas en el artículo 98 BIS de la Ley de la Propiedad Industrial, en relación con las cuales no opera el principio de especialidad de forma tal que una marca que sea idéntica o semejante en grado de confusión a otra que tenga la calidad de notoria o famosa.⁸, no podrá ser registrada aún y cuando se pretenda aplicar a productos o servicios completamente diversos.

El principio de territorialidad por su parte, estriba en que el ámbito de protección de una marca es a nivel nacional sin importar que su uso no sea efectivo en todo el territorio, sino que basta con que ello se presente en algún lugar perteneciente al mismo para que la protección alcance a cubrir todo el país, que constituye de hecho la razón por la cual a últimas fechas los nombres comerciales hayan pasado a ser una figura en desuso por su limitado alcance territorial como lo veremos más adelante. A su vez esto significa que la protección no va más allá de las fronteras de nuestro territorio, de manera tal que si alguien

⁸ Una marca se considera notoria cuando “un sector determinado del público o de los círculos comerciales del país, conoce la marca como consecuencia de las actividades comerciales desarrolladas en México o en el extranjero por una persona que emplea esa marca en relación con sus productos o servicios o bien, como consecuencia de la promoción o publicidad de la misma”, mientras que adquiere la calidad de famosa en el caso de que “sea conocida por la mayoría del público consumidor” (art. 98 BIS de la Ley de la Propiedad Industrial).

pretende que una marca se encuentre protegida en un país distinto a México, deberá obtener la protección bajo las leyes de dicho país.

Finalmente debe decirse que en cuanto a la vigencia de las marcas ésta es de 10 años prorrogables de manera indefinida, lo cual significa que la vida de dicha figura depende de la voluntad de su titular, puesto que a diferencia de las invenciones, su vida no es fatal, sino que depende de querer renovarla o no hacerlo, lo que permite que existan actualmente marcas como MAIZENA que está próxima a cumplir cien años de existencia.

I.2.4.2 LOS NOMBRES COMERCIALES.

La figura del nombre comercial según se acaba de señalar constituye una figura que tiende a desaparecer por los alcances de su protección, no obstante que la expresión se utilice comúnmente e incluso se llegue a confundir con la marca de servicios que es en realidad la que ha venido a sustituir su funcionalidad.

Se considera nombre comercial a aquél con el que se identifica a una empresa o establecimiento industrial según se desprende del artículo 105 de la Ley de la Propiedad Industrial, el cual señala:

“Artículo 105.- El nombre comercial de una empresa o establecimiento industrial, comercial o de servicios y el derecho a su uso exclusivo estarán protegidos, sin necesidad de registro.

...”

Como se puede ver, con la existencia de esta figura jurídica, el legislador se avocó a proteger el nombre del lugar, del establecimiento en el que se ofrecen productos o servicios, es decir, no se trata de la protección de lo que ahí se comercializa u ofrece, sino de proteger el medio con el que se identifica dicho lugar. Asimismo, podemos advertir de la definición que el nombre comercial no necesita ser registrado para ser protegido, por lo cual el único trámite que se

realiza ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial es la solicitud de publicación del nombre comercial a efectos de que con dicha publicación, los terceros tengan conocimiento de la existencia del mismo y no invadan su exclusividad.

Desafortunadamente, el ámbito de protección del nombre comercial es no sólo limitado sino a su vez incierto, pues el mismo artículo 105 precisa:

“Artículo 105...

La protección abarcará la zona geográfica de la clientela efectiva de la empresa o establecimiento al que se aplique el nombre comercial y se extenderá a toda la República si existe difusión masiva y constante a nivel nacional del mismo.”

La limitación del nombre comercial en cuanto a su protección es obvia, puesto que abarca únicamente la zona de la clientela efectiva, lo que desde luego puede ser útil en el presente, sin embargo, en caso de que el titular del nombre comercial decida en el futuro extender su zona de clientela efectiva mediante la colocación de nuevos establecimientos comerciales en los lugares en los que originalmente no tenía influencia comercial, puede darse el caso de que en esa nueva zona ya exista otro nombre comercial idéntico o semejante en grado de confusión que le impida entrar a dicho mercado. Aunado a ello, tampoco existen reglas en la ley ni resultan obvias en términos reales para determinar cuál es la verdadera zona de influencia efectiva, pues eso también varía en función del tipo de negocio del que estemos hablando, con lo que su identificación se vuelve sumamente complicada.

Es por ello que actualmente las marcas de servicio han venido a substituir prácticamente a la figura del nombre comercial, puesto que su objeto de protección es prácticamente el mismo, con la ventaja de que se extiende a todo el territorio nacional sin importar la zona geográfica de la clientela efectiva.

En cuanto a la vigencia de esta figura jurídica, como en el caso de los otros signos distintivos, es de diez años prorrogables indefinidamente.

I.2.4.3 LOS AVISOS COMERCIALES (SLOGANS)

Otro de los signos distintivos existentes en nuestra legislación son los avisos comerciales o slogans como se les conoce más comúnmente. Éstos se definen de acuerdo al artículo 100 de la Ley de la Propiedad Industrial como:

“...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.”

Como se puede advertir, este tipo de signos son exclusivamente gramaticales representados desde luego gráficamente, pero el objetivo es precisamente que una expresión original aplicada por un empresario, industrial o prestador de servicios a los productos o servicios que oferta, quede protegido. En la práctica esta figura suele confundirse con la marca, porque de conformidad con el artículo 89, fracción I de la Ley de la Propiedad Industrial, cualquier denominación es susceptible de ser protegida como marca. Sin embargo, está claro que las marcas que pueden ser protegibles en términos de dicha fracción y los avisos comerciales, son distintos entre sí, porque una denominación es una palabra que sirve para identificar una cosa, mientras que una frase u oración es un conjunto de palabras que permiten expresar una idea. No obstante ello, existen múltiples casos en los cuales el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial ha concedido diversos registros de marca sobre frases u oraciones que constituyen auténticamente avisos comerciales. Esto en términos prácticos no ha representado una cuestión que genere conflictos, puesto que aunado al hecho de que de conformidad con el artículo 104 de la ley de la materia, en todo lo que no haya disposición especial en el capítulo que rige los avisos comerciales, se aplican las disposiciones que regulan a las marcas, los criterios que rigen actualmente en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial para determinar la procedencia o improcedencia del registro de una marca, se aplican a los avisos comerciales, sin embargo, es claro que técnicamente no es lo correcto.

Finalmente, tampoco existe diferencia en cuanto a su vigencia en relación con las marcas, ya que de la misma forma tienen una duración de 10 años prorrogables de manera indefinida.

I.3. LA PROPIEDAD INTELECTUAL EN SENTIDO ESTRICTO.

La otra rama de la propiedad intelectual en sentido amplio es justamente la propiedad intelectual en sentido estricto que la definimos como el derecho que concede el Estado a favor de una persona para explotar en forma exclusiva un bien intangible creado con el fin de satisfacer las necesidades del espíritu humano y que, en determinados casos, genera el derecho a ser reconocido como su creador.

La justificación de la protección a la propiedad intelectual, se funda en diversas razones, siendo las principales, las teorías que hablan de la existencia de un derecho natural por un lado, y las que les dan una razón de carácter instrumental, por otro.

Cuando se busca la justificación filosófica de los derechos de autor y los derechos conexos, encontramos que existen desde: el instrumentalismo o utilitarismo; el derecho natural basado en las ideas de John Locke; y los derechos morales sustentados en las doctrinas de Kant y Hegel.

Siguiendo las ideas plasmadas por Roberto Garza Barbosa, el enfoque utilitario o instrumentalista señala que los derechos de autor no se derivan del derecho natural, sino más bien de un acto de la legislatura, pues considera a este tipo de derechos como una institución creada por el Estado para alcanzar un propósito público⁹, es decir, la existencia del derecho, deriva del acto legislativo el cual considera necesaria y útil la existencia de este tipo de derechos en beneficio de la sociedad.

De hecho, este enfoque instrumentalista tiene su origen en el Estatuto de la Reina Ana de 1709 y, desde esta perspectiva, no existen entonces los derechos

⁹ GARZA BARBOSA, Roberto, *op. cit.*, p. 13.

naturales sobre las obras creadas sino más bien la conveniencia social a dicho reconocimiento, filosofía adoptada principalmente por la legislación de los Estados Unidos de América que es claramente utilitaria y seguida por lo menos implícitamente por la legislación mexicana si no en la Constitución mexicana si en la Exposición de Motivos de la Ley Federal del Derecho de Autor de 1996.¹⁰

Por el contrario, una diversa corriente de pensamiento señala que los derechos de autor son derechos naturales que no necesitan ser reconocidos por el Estado para que existan, pues son creación de la persona misma y como tal tiene un derecho innato sobre sus creaciones. Esta doctrina es poco seguida incluso legislativamente, sobre todo por la propia necesidad de equilibrar el interés de los autores y de la sociedad en general, así como de los demás autores.

En otra vertiente tenemos al enfoque del derecho moral, el cual señala que el derecho de autor es un derecho inalienable e imprescriptible que más que ser un derecho natural o un derecho de propiedad, pertenece a los derechos de la personalidad en el cual los derechos patrimoniales son los únicos que pueden ser cedidos. Este enfoque como podemos ver si bien es excluyente con el de los derechos naturales no lo es a consideración del autor del enfoque instrumentalista o utilitario, puesto que sin dejar de reconocer que los derechos sobre una obra se puedan considerar como derechos de la personalidad, se puede decir que su protección surge por la necesidad del Estado a proteger de la mejor forma posible los intereses en juego, es decir, los del autor, los de la sociedad y los de los demás autores. Así pues en nuestra legislación como podemos ver en líneas posteriores también encontramos inmersa esta corriente de pensamiento sin dejar de reconocer que el artículo 28 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el contenido de la Ley Federal del Derecho de Autor demuestran su carácter instrumentalista.

I.3.1 CONCEPTO

¹⁰ *Ibid.*, pp. 20 y 21.

La propiedad intelectual en sentido estricto la podemos definir como el derecho que el Estado concede a favor de una persona física para ser reconocido como el creador de una obra que constituye la expresión del espíritu humano sin importar su valor intrínseco o extrínseco y que le concede a su vez la facultad de explotar en forma exclusiva el bien intangible creado de manera directa, o bien, de otorgar a terceros dicha facultad de explotación de manera temporal y onerosa.

En principio se dice que es *un derecho que se concede a favor de una persona física para ser reconocido como el creador de una obra*, porque sólo una persona de este tipo puede crear obras, en virtud de que es evidente que las personas morales o jurídicas al ser ficciones concebidas por el Derecho no pueden crearlas por sí mismas. Ahora bien, es importante destacar que no obstante que existe la posibilidad de que el titular inicial, que no el original, sea una persona moral derivado del hecho de que la obra fue creada por una persona física como parte de su trabajo en una determinada empresa, ello no significa por ello que el derecho original le pertenezca, sino que el autor persona física ha aceptado de antemano que la obra que en un momento dado pueda surgir de su creación sea explotada desde su nacimiento por parte de una persona diversa por el tipo de vínculo jurídico y económico que la une a ella, pero no por ello deja la persona física de ser el titular original de la obra y del derecho patrimonial, tanto así que acepta cederlo a favor de la empresa a cambio de un pago que tiene la naturaleza de un salario.

Que la obra constituya la expresión del espíritu humano tiene mucha relación con lo mencionado en la introducción de este tema, puesto que si los derechos de autor son derechos de la personalidad es porque, entre otras cuestiones, constituyen la expresión del espíritu de la persona y en esa medida basta con que dicha expresión quede plasmada en un soporte material para que se constituya el derecho de autor.

Desde luego que la obra puede ser valiosa desde el punto de vista artístico o no serlo, o bien, puede plasmarse sobre un objeto de valor económico alto o todo lo contrario, es decir, un objeto cuyo valor económico sea nulo, lo que

no trasciende a la existencia de la obra ni a su derecho de protección, razones por las que se dice que el derecho existe *sin importar el valor intrínseco o extrínseco de la obra*, pues la necesidad de su protección nace con su nacimiento y no así con el valor que pueda representar.

Que le concede a su autor a su vez la facultad de explotar económicamente la obra o ceder o licenciar dicho derecho es una de las prerrogativas más importantes para el autor y que se desprenden del mismo artículo 28 Constitucional no sólo para los derechos de autor, sino también para los derechos de propiedad industrial, pues como se vio en líneas precedentes, el carácter instrumentalista o utilitario de la norma busca en el fondo que el derecho reconocido a favor del autor tenga un beneficio no sólo social, es decir, que la población se vea beneficiada con la existencia de obras que satisfagan el espíritu humano incrementando el acervo y riqueza cultural de una nación (aunque no sea condición para su protección) sino además que el autor a su vez obtenga una recompensa al esfuerzo intelectual o creatividad plasmada en su obra mediante su explotación patrimonial. Desde luego que dicha prerrogativa puede explotarse de manera directa o bien otorgarse dicha facultad a un tercero ya sea cediéndole el derecho, o bien otorgándole una licencia para tal efecto, la cual siempre deberá ser temporal y onerosa.

Ahora bien, no obstante que en el concepto no se hace referencia particular a los derechos conexos y a las reservas de derechos, ello se debe a que los derechos conexos son una especie de derechos que surgen necesariamente como consecuencia de la existencia de los derechos de autor pero que no son propiamente tales, de hecho en términos más coloquiales se le ha llegado a denominar *derechos vecinos*. Mientras que en el caso de la reserva de derechos, simplemente son una figura que en forma *sui generis* podríamos llamarle “los otros vecinos” de los derechos de autor, ya que no tienen la calidad de ninguno de los dos tipos de derechos inicialmente mencionados, es decir, de derechos de autor o de derechos conexos, pero que indudablemente constituyen una aportación o creación intelectual que necesita ser protegida y que se incardinan dentro del

marco legal de los derechos de autor y que en su momento los definiremos y analizaremos sus características principales.

Explicado entonces el concepto de propiedad intelectual en sentido estricto, entramos al análisis de los objetos protegidos por el derecho de autor.

I.3.2 LOS DERECHOS DE AUTOR

Para definir a los derechos de autor nos parece pertinente recurrir a uno de los doctrinarios más reconocidos de la materia, el doctor David Rangel Medina, quien los define de la siguiente manera:

“Bajo el nombre derecho de autor se designa al conjunto de prerrogativas que las leyes reconocen y confieren a los creadores de obras intelectuales externadas mediante la escritura, la imprenta, la palabra hablada, la música, el dibujo, la pintura, la escultura, el grabado, la fotocopia, el cinematógrafo, la radiodifusión, la televisión, el disco, el casete, el videocasete y por cualquier otro medio de comunicación.”¹¹

Derivado del anterior concepto podemos extraer las características que definen al derecho de autor, pues constituye una serie de prerrogativas tanto de carácter moral como patrimonial para los creadores de cualquier obra intelectual manifestada de alguna forma que resulte perceptible a través de los sentidos. De esta forma tenemos que el derecho de autor es:

1) Una serie de prerrogativas que las leyes reconocen y confieren a los creadores de obras intelectuales.

2) Dichas obras intelectuales se externan mediante la escritura, la imprenta, la palabra hablada, la música, el dibujo, la pintura, la escultura, el grabado, la fotocopia, el cinematógrafo, la radiodifusión, la televisión, el disco, el casete, el videocasete y cualquier otro medio de comunicación.

La Ley Federal del Derecho de Autor por su parte, conceptualiza también a los derechos de autor en su artículo 11 señalando lo siguiente:

¹¹ RANGEL MEDINA David, *op. cit.* p. 111.

“El derecho de autor es el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas en el artículo 13 de esta Ley, en virtud del cual otorga su protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial.”

El artículo de referencia nos permite advertir primero que el derecho de autor es un reconocimiento que el Estado otorga al creador, es decir, no es que el Estado otorgue el derecho, sino que derivado de que considera conveniente protegerlo, lo reconoce y, por ende, de ahí le atribuye determinadas prerrogativas que constituyen las manifestaciones del derecho de autor: un derecho moral y un derecho patrimonial.

El derecho moral es siguiendo al tratadista David Rangel Medina “el aspecto del derecho intelectual que concierne a la tutela de la personalidad del autor como creador, y a la tutela de la obra como entidad propia.”¹²

Esto significa entonces que el derecho moral constituye la protección del Estado a favor del creador para que esa relación indisoluble entre el autor y su obra no se pierda, de donde se deriva que el autor siempre sea reconocido como tal sin importar el tiempo que haya transcurrido desde su creación, esto es, el derecho tiene la característica de ser imprescriptible. Como consecuencia de ello, el derecho también es inalienable, irrenunciable e inembargable, pues la calidad de creador no puede cambiar de dueño. De la misma forma, dicho derecho moral se traduce en la facultad del autor de que la obra se mantenga tal cual la creó, siendo posible modificarla sólo por él, destruirla o retirarla del comercio.

El derecho moral es a consideración del autor el derecho más “puro”, esencial y auténtico que este último puede tener, pues constituye fuera de toda cuestión económica, el reconocimiento de parte del Estado de las más elementales concesiones con que éste debe contar con independencia del régimen económico que prevalezca en el país de que se trate y con lo cual se logra la identificación y reconocimiento de una persona por la aportación que ha

¹² RANGEL MEDINA David, *op. cit.*, p. 129.

hecho a la humanidad mediante su obra con independencia de si son pingües las ganancias económicas que le ha representado o simplemente no ha obtenido las mismas por la circunstancia que sea. En efecto, en el devenir de la historia lo que trasciende a las culturas y a las sociedades es justamente la obra en sí misma y la identificación y reconocimiento del creador de ella, de forma tal que la obra respectiva valdrá para la humanidad en la medida de su contenido y la preservación de la misma que servirá de inspiración o perfeccionamiento para creadores futuros. Por ende, se considera plausible que el Estado reconozca los derechos morales del autor sobre su obra a través de la existencia de los derechos siguientes a favor de este último:

- 1) El derecho a ser reconocido como el único y primigenio autor de la obra.
- 2) El derecho a que dicho reconocimiento es inalienable, inembargable, imprescriptible e irrenunciable.
- 3) El derecho a divulgar la obra en la forma que considere más conveniente o a mantenerla inédita.
- 4) El derecho a modificar la obra.
- 5) El derecho a retirar la obra del comercio.

En el caso de la legislación mexicana los anteriores derechos se reconocen en los artículos 18 a 21 de la Ley Federal del Derecho de Autor.

El derecho patrimonial o los derechos patrimoniales en cambio, tienen una finalidad completamente distinta a la de los derechos morales, pues la razón de su existencia es la de proporcionar a los autores un aliciente o incentivo adicional que los motive a seguir desarrollando obras que contribuyan al desarrollo de la humanidad o que satisfagan el espíritu humano y que, en un momento dado que puedan convertirla en una actividad de la cual puedan obtener los recursos para su subsistencia o, por lo menos, para la complementación de la misma.

Conceptualmente el derecho patrimonial es “la retribución que corresponde al autor por la explotación, ejecución o uso de su obra con fines lucrativos”.¹³

El artículo 24 de la Ley Federal del Derecho de Autor señala que:

“En virtud del derecho patrimonial, corresponde al autor el derecho de explotar de manera exclusiva sus obras, o de autorizar a otros su explotación, en cualquier forma, dentro de los límites que establece la presente Ley y sin menoscabo de la titularidad de los derechos morales a que se refiere el artículo 21 de la misma.”

Si se pudiera hacer una comparación entre los derechos morales y los derechos patrimoniales diríamos que los derechos morales son “la exclusividad intelectual sobre la obra” mientras que los derechos patrimoniales “son la exclusividad económica sobre la misma”. De esta forma, el derecho patrimonial permite al creador de una obra utilizar la misma como objeto de comercio en forma exclusiva, de manera tal que puede explotarla directamente o permitirle a un tercero que lo haga con su autorización.

El derecho patrimonial al ser un aliciente económico que el Estado reconoce a favor del autor, hace que las reglas que lo rijan sean las mismas que en términos generales aplican para cualquier derecho de carácter pecuniario, es decir, puede cederlo, licenciarlo, pactar retribución por ello, heredar el derecho patrimonial entre las facultades más importantes. Sin embargo, existen ciertas reglas particulares que el legislador prevé en función del interés que tiene de proteger la hipotética posición débil de negociación que pueden tener los autores frente a los actores comerciales que en base a su experiencia económica y a la posible necesidad de los primeros puedan privarlos por completo de sus derechos patrimoniales sin una retribución justa para tal efecto. Por tanto, la Ley Federal del Derecho de Autor, contempla como reglas particulares en la transmisión de los derechos patrimoniales por parte del autor a un tercero en los artículos 26 bis, 31, 33, 35, 38 y 41 de la Ley Federal del Derecho de Autor, las siguientes:

¹³ *Íbid.*, p. 138.

1) El autor y su causahabiente gozarán del derecho a percibir una regalía por la comunicación o transmisión pública de su obra por cualquier medio.

2) Toda transmisión de derechos patrimoniales de autor será onerosa, ya sea mediante una participación proporcional en los ingresos por la explotación respectiva, o a través de una remuneración fija y determinada.

3) El derecho a obtener una remuneración por la transmisión de los derechos patrimoniales es irrenunciable.

4) Toda transmisión de derechos patrimoniales de autor será temporal.

5) A falta de pacto expreso para fijar el monto de la remuneración o del procedimiento para fijarla, así como sobre los términos para su pago, la determinarán los tribunales competentes.

6) La formalidad exigida para los contratos por virtud de los cuales se transmitan o se licencien los derechos patrimoniales es la escrita, de manera que el incumplimiento a la misma genera la nulidad de pleno derecho del acto, es decir, la nulidad que no requiere declaración judicial.

7) Por regla la transmisión de derechos sólo puede ser por un plazo inferior a quince años. Excepcionalmente puede hacerse por un plazo superior cuando la naturaleza de la obra o la magnitud de la inversión así lo justifique.

8) La falta de estipulación expresa sobre el plazo de transmisión de los derechos patrimoniales hace que se entienda que la misma se realizó por quince años.

9) Las licencias que el autor otorgue sobre el derecho patrimonial a terceros se entenderá que es no exclusiva, salvo pacto en contrario que invariablemente deberá constar por escrito.

10) La enajenación por el autor o su derechohabiente del soporte material que contenga una obra, no transferirá al adquirente ninguno de los derechos patrimoniales sobre tal obra.

11) Los derechos patrimoniales no son embargables, únicamente los frutos que los mismos produzcan.

A diferencia de los derechos morales, los derechos patrimoniales sí tienen un plazo de vigencia que en el caso de México es de toda la vida del autor y cien años más según lo dispone el artículo 29 fracción I de la Ley Federal del Derecho de Autor, de manera tal que una vez que muera el autor, pasarán vía hereditaria a sus sucesores testamentarios o intestamentarios según sea el caso. Una vez fenecido ese plazo la obra pasa a ser del dominio público, por lo que cualquier persona sin necesidad del consentimiento del autor o de sus causahabientes podrá explotar la misma, siendo pertinente reiterar que los derechos morales quedan intocados y éstos desde luego permanecen en forma perenne a favor del autor.

Estos derechos patrimoniales son desde luego, los que generan efectos de carácter fiscal, pues como se verá en el capítulo respectivo, los efectos económicos derivados de su explotación se traducen en ingresos gravables para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien, en actividades gravadas de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado o la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

I.3.3 LOS DERECHOS CONEXOS

Conexo es un término que gramaticalmente no dice mucho. Su definición de acuerdo al diccionario es simplemente “Adjetivo que tiene conexión”¹⁴ y conexión a su vez significa “relación o enlace entre personas, ideas, cosas, etc.”¹⁵ En realidad el término conexo en la materia de los derechos de autor no tiene una

¹⁴ Diccionario Enciclopédico Larousse, Coed. Internacional, 2000. P. 274.

¹⁵ *Id.*

explicación clara de su adopción y también se le llega a conocer como derechos afines a aquéllos o derechos vecinos.

Los derechos conexos los podemos definir como las prerrogativas de carácter económico que concede el Estado a favor de determinadas personas por hacer posible el conocimiento por el público en general de las obras creadas por los autores, ya sea por la interpretación o ejecución de las mismas o por la utilización de sus recursos o infraestructura material para tal fin.

En efecto, a juicio del autor del presente trabajo los derechos conexos que la ley reconoce a determinadas personas son facultades o prerrogativas económicas de carácter exclusivo que les garantizan la obtención de un ingreso ya sea por la explotación de su interpretación o ejecución por parte de terceros, o bien, por el uso o explotación de las obras divulgadas como consecuencia de la utilización de sus recursos o infraestructura material. Desde luego, para este tipo de sujetos no hay un derecho de carácter moral, pues en este caso no hay autoría de obra sino una actividad que permite el conocimiento de la misma a través de la interpretación o ejecución, o bien, de la reproducción o difusión masiva de la obra.

Para Roberto Garza Barbosa los derechos conexos sirven para dar difusión a los derechos de autor y generalmente comprenden los derechos de los artistas, intérpretes y ejecutantes, productores de fonogramas y organismos de radiodifusión.¹⁶ Como bien lo señala este autor, los derechos conexos tienen como objeto de protección la difusión y no la creación de obras literarias o artísticas.¹⁷

De esta manera son titulares de derechos conexos los artistas intérpretes o ejecutantes, los editores de libros, los productores de fonogramas, videogramas y organismos de radifusión, pues son quienes con su labor difunden la obra de un autor y que, por tal motivo, merecen un incentivo consistente en contar con derechos de carácter económico por la explotación o uso de las obras respecto de las cuales han tenido intervención para lograr su difusión.

¹⁶ *Op. cit.*, p. 1

¹⁷ *Íbid.*, p. 49.

El maestro David Rangel Medina señala en relación con los derechos conexos lo siguiente:

“...existen trabajos de naturaleza intelectual que aun cuando no pueden considerarse una creación en sentido estricto, se asimilan a ella por revelar un esfuerzo de talento que les imprime una individualidad derivada ya sea del conocimiento científico, de la sensibilidad o de la apreciación artística de quien los realiza [...] A estas figuras también se les considera por algunos tratadistas como obras que se protegen por los derechos conexos, análogos, accesorios o correlativos al derecho de autor, o cuasi-derechos de autor.”¹⁸

Como se puede leer de lo antes transcrito, para el reconocido tratadista los derechos conexos al igual que los derechos de autor representan un trabajo de naturaleza intelectual que merece ser protegido por la individualidad que le imprime a una determinada obra. Dicha afirmación resulta válida cuando estamos hablando de los derechos de los artistas, intérpretes o ejecutantes, empero, consideramos que no tiene aplicación para los derechos de que gozan los productores de fonogramas, editores, productores de videogramas y organismos de radiodifusión, pues su aportación no necesariamente es intelectual, sino más bien estructural o material para lograr la difusión de una determinada obra.

La duración de los derechos conexos para los artistas intérpretes o ejecutantes y para los productores de fonogramas es de 75 años contados a partir de la primera fijación de la interpretación, de la primera interpretación o de la primera fijación de los sonidos en un fonograma, respectivamente; mientras que para los editores de libros, para los productores de videogramas y los organismos de difusión es de 50 años, contados a partir de la primera edición, de la primera fijación en un videograma, o bien, de la primera transmisión o emisión del programa, respectivamente.

A consideración del maestro David Rangel Medina, las reservas de derechos también deben considerarse como derechos conexos, sin embargo, estimamos que ello no debe ser así pues es una razón distinta la que justifica la

¹⁸ *Op. cit.*, p. 115.

existencia de los derechos conexos con la que da vida legal a las citadas reservas como lo veremos en el punto siguiente.

I.3.4 LAS RESERVAS DE DERECHOS

Adicionalmente a los derechos de autor y a los derechos conexos en el capítulo II del título VIII de la Ley Federal del Derecho de Autor se contempla la figura de la reserva de derechos, que constituyen desde luego una figura jurídica diversa a los dos primeros objetos de protección señalados, pero que también son la protección a una creación intelectual.

De conformidad con el artículo 173 de la citada Ley la reserva de derechos es:

“...la facultad de usar y explotar en forma exclusiva títulos, nombres, denominaciones, características físicas y psicológicas distintivas, o características de operación originales aplicados, de acuerdo con su naturaleza, a alguno de los siguientes géneros:

- I. Publicaciones periódicas
- II. Difusiones periódicas
- III. Personajes humanos de caracterización, o ficticios o simbólicos;
- IV. Personas o grupos dedicados a actividades artísticas, y
- V. Promociones publicitarias...”

De la definición legal antes transcrita podemos desprender que la reserva de derechos se caracteriza por contar con los siguientes elementos:

1) *Una facultad de uso y explotación exclusiva.* Como sucede en el caso del derecho de autor y los derechos conexos, las reservas de derechos constituyen prerrogativas que le son concedidas a los titulares para un uso y explotación de carácter exclusivo, es decir, una especie de monopolio legalmente válido para que dentro de un determinado lapso, sean los únicos autorizados para verse beneficiados con el uso del bien intangible respectivo, en este caso, una reserva de derechos.

2) *Que recaea sobre títulos, nombres, denominaciones, características físicas y psicológicas distintivas, o características de operación originales.* Lo anterior significa que el objeto de protección es muy variado. Lo anterior se debe al hecho de que existen diversos objetos que pueden derivar de la creatividad humana pero que no necesariamente constituyen obras en su sentido estricto y que, sin embargo, merecen protección para su uso exclusivo y estos objetos son precisamente los recién mencionados, en virtud de que todas estas figuras implican de una u otra forma una aportación intelectual.

3) *Para ser aplicados a publicaciones periódicas, difusiones periódicas, personajes humanos de caracterización, o ficticios o simbólicos; personas o grupos dedicados a actividades artísticas, y promociones publicitarias.* Las figuras susceptibles de protección lo son propiamente por el hecho de que están destinadas a ser aplicadas a un determinado género, es decir, el sólo hecho de crear un nombre, una determinada característica física o una característica de operación no es suficiente para merecer la protección de la ley a través de este tipo de figuras, sino que resulta necesario que tenga una aplicación práctica, es decir, que sirva para un fin fáctico, pues de lo contrario, sería tanto como proteger las ideas en sí mismas, que son cuestiones abstractas que no han derivado en algo concreto y que por ende resulta ociosa su protección. De esta forma, los títulos se aplican a publicaciones o difusiones periódicas, los nombres o denominaciones a personas o grupos dedicados a actividades artísticas, las características físicas o psicológicas a personajes humanos de caracterización, ficticios o simbólicos, las características de operación a promociones publicitarias, y es por ello que se protegen.

En cuanto a las especies de las reservas de derechos antes referidas, la mayoría de ellas no requiere mayor explicación, pues basta decir que casi todas constituyen medios de identificación similares a los signos distintivos contemplados en la Ley de la Propiedad Industrial, tales como nombres de publicaciones o difusiones periódicas o nombres de personas o grupos artísticos, razón por la cual su principal característica es su distintividad, la cual podría

afirmarse fue importada de la ley recién citada, pues incluso de conformidad con el artículo 183, fracción I de la Ley Federal del Derecho de Autor, es causa de nulidad de una reserva el hecho de que sea semejante en grado de confusión a otra previamente otorgada o en trámite de registro. Esta característica relativa a la distintividad opera sólo en relación con las especies de reservas antes mencionadas.

Por lo que hace a las promociones publicitarias como el mismo artículo 173, fracción V de la Ley Federal del Derecho de Autor, el elemento que les da su esencia es su originalidad, ya que de conformidad con dicho precepto para que tenga tal calidad debe reunir los siguientes requisitos:

1) *Que se trate de un mecanismo novedoso y sin protección*, es decir, de un procedimiento que no sea del conocimiento del público ya sea por la difusión previa que se haya realizado del mismo o por su explotación.

2) *Que sea tendiente a promover y ofertar un bien o un servicio*, es decir, que tenga una finalidad práctica, en este caso en forma completamente excepcional, la Ley Federal del Derecho de Autor está haciendo referencia a una cuestión que tiene que ver con el ámbito netamente comercial, esto es a la promoción de un bien o servicio, y podría caber la pregunta si la protección de un mecanismo de este tipo no tendría que ser regulado por la Ley de la Propiedad Industrial, puesto toda cuestión intelectual lo que tenga que ver con el ámbito industrial como género en donde se comprende la cuestión empresarial, industrial y de prestación de servicios, se regula por este último ordenamiento.

3) Finalmente, dicho mecanismo con el objetivo de promover el bien o servicio, debe de *prever un incentivo adicional consistente en brindar la posibilidad al público en general de obtener otro bien o servicio, en condiciones más favorables que en las que normalmente se encuentra en el comercio*, como lo podría ser por ejemplo un descuento en el precio del bien o servicio, un bien o servicio adicional sin costo alguno o, incluso, un premio.

La vigencia de una reserva de derechos la cual se cuenta a partir de su fecha de expedición, resulta muy variada en atención a la especie de la misma, a saber:

De un año renovable cuando se trata de títulos de publicaciones o difusiones periódicas.

De cinco años cuando se trata de:

a) Nombres y características físicas y psicológicas distintivas de personajes humanos de caracterización, ficticios o simbólicos.

b) Nombres o denominaciones de personas o grupos dedicados a actividades artísticas.

c) Denominaciones y características de operación originales de promociones publicitarias

En todos los casos, salvo en las características de operación originales de promociones publicitarias, los certificados de reservas de derechos resultan renovables, lo cual significa que ello puede hacerse de manera indefinida o ilimitada siempre y cuando se compruebe de manera fehaciente a juicio del Instituto que la reserva de derechos se está usando efectivamente y tal cual fue registrada. Desde luego tratándose de promociones publicitarias, concluida la vigencia de la promoción, pasa a formar parte del dominio público.

De esta forma, estimamos que han quedado analizadas de forma suficiente las figuras que integran la propiedad industrial y la propiedad intelectual en sentido estricto, para poder dar paso a analizar la regulación de sus efectos fiscales, lo cual se desarrolla en los dos siguientes capítulos.

CAPÍTULO II

REGULACIÓN FISCAL DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

Poco se habla en materia fiscal de la regulación en el ámbito de la propiedad industrial. Desde luego, el hecho de que esto se presente así, no significa por ello que esta especie de propiedad no tenga una normatividad que precise sus efectos fiscales. Sin embargo, ante la ausencia de doctrina que trate este punto, es válido adentrarse al estudio de la normatividad para determinar si el legislador al momento de normar sus efectos fiscales verdaderamente se detuvo a analizar la naturaleza jurídica de dicha propiedad y si las consecuencias legales-impositivas dadas, resultan ser las adecuadas, más aún, si verdaderamente contempló todas y cada una de las figuras que integran no sólo la propiedad industrial, sino también la propiedad intelectual en sentido estricto que como ya se ha visto a lo largo del presente trabajo, los bienes objeto de protección son distintos aún y cuando pertenecen a un mismo género denominado propiedad intelectual en sentido amplio.

Es por ello, que a continuación se presenta un análisis de la regulación en las leyes tributarias de los efectos que producen su manejo.

Las consecuencias fiscales derivadas de la existencia y explotación de derechos de propiedad industrial los podemos dividir en:

a) Las que se derivan de la explotación directa del derecho de propiedad industrial por parte de su titular originario o derivado.

b) Las que se desprenden de la transmisión o cesión del derecho a favor de un tercero.

c) Las que se originan como consecuencia del licenciamiento de los derechos de propiedad industrial, es decir, de la autorización a un tercero de explotar de manera temporal el derecho respectivo.

En este sentido, el análisis adecuado de dichas consecuencias debe realizarse en atención a la división propuesta, puesto que es más que claro que una vez que surge a la vida jurídica un bien intangible protegido por las leyes que rigen la materia, su explotación generará por un lado, ingresos que indudablemente traerán efectos fiscales y los cuales tendrán determinadas consecuencias dependiendo del acto que le dé origen, o bien, de la persona que lleve a cabo la explotación del derecho correspondiente y, por el otro, erogaciones que se ha llegado a señalar que su efecto fiscal únicamente se da en lo relativo al importe de adquisición del activo intangible, o bien, al conjunto de erogaciones para su creación, y que para efectos del impuesto sobre la renta siempre tendrá el carácter de una inversión¹⁹, lo que a lo largo del estudio se podrá corroborar que sus efectos son todavía más amplios en los impuestos sobre la renta, empresarial de tasa única y al valor agregado, siguiendo este orden de análisis de dichas leyes para su tratamiento.

II.1 CONSECUENCIAS FISCALES POR LA EXPLOTACIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL.

Es incuestionable que en la actualidad las personas físicas o morales ya no solamente obtienen ingresos de la explotación de sus bienes tangibles, sino en muchos casos los mayores ingresos que perciben, derivan de forma directa o indirecta de la explotación de bienes intangibles, dentro de los cuales los bienes que se encuentran protegidos por la Ley de la Propiedad Industrial ocupan un lugar preponderante, pues ciertamente los signos distintivos y las invenciones generan beneficios económicos cuantiosos que hace que el activo intangible respectivo vaya obteniendo un incremento en su valor económico en función entre otras cuestiones de la capacidad para generar ganancias. Para ejemplificar lo anterior, basta revisar la lista de las marcas más valiosas del mundo que publica año con año INTERBRAND²⁰, la cual en su última publicación ha considerado que

¹⁹ ¿Cuánto valen las marcas? en Revista IDC Seguridad Jurídico Fiscal, Año XXI, 3a. Época, número 188, México, agosto de 2008, págs. 2-6.

²⁰ http://www.interbrand.com/best_global_brands_intro.aspx?langid=1001

de acuerdo a sus métodos de valuación de marcas, las más valiosas son las siguientes:

1. Coca-Cola	68,734 (\$m)
2. IBM	60,211 (\$m)
3. Microsoft	56,647 (\$m)
4. GE	47,777 (\$m)
5. Nokia	34,864 (\$m)
6. McDonald's	32,275 (\$m)
7. Google	31,980 (\$m)
8. Toyota	31,330 (\$m)
9. Intel	30,636 (\$m)
10. Disney	28,447 (\$m)

Dicho lo anterior y enfocándonos a las consecuencias fiscales para las personas físicas y morales por la tenencia, transmisión o explotación de derechos de propiedad industrial, éstos se presentan tanto en materia del impuesto sobre la renta, impuesto empresarial de tasa única e impuesto al valor agregado.

II.1.1 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos que obtiene una persona moral o física. Consecuentemente, los ingresos que éstas obtienen al explotar derechos de propiedad industrial se encuentran gravados en el marco de dicha ley, afirmación que desprendemos de lo que disponen los artículos 17 y 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales señalan:

“Artículo 17. 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...”

“Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo...”

De esta forma . Aquí resulta interesante destacar que la explotación de estos activos intangibles en el mercado normalmente se da de manera fusionada con bienes de carácter material, los cuales también tienen un valor de comercialización el cual 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 alguna 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 en su explotación, el cual viene determinado en gran medida por el valor que la marca tenga en el mercado que indudablemente permite aumentar el margen de utilidad que si no contara con el signo distintivo ya posicionado en el mercado. Dicho en otras palabras, en muchas ocasiones la explotación de un bien material lleva implícita la explotación de un bien inmaterial que aumenta el valor del producto físico comercializado. Para efectos fiscales dicha cuestión simplemente se traduce en que el total del ingreso obtenido es acumulable para el pago del impuesto sobre la renta, sin que resulte trascendente en qué porcentaje el ingreso derivó de la explotación del bien físico y en qué porcentaje derivó de la explotación del bien inmaterial.

El tratamiento de estos ingresos para las personas físicas y morales es exactamente el mismo, salvo el hecho de que en el caso de las primeras, los ingresos se consideran obtenidos en el momento en que son efectivamente cobrados, mientras que tratándose de las segundas, lo importante es que los ingresos sean devengados, es decir, que se tenga derecho a su cobro para que sean objeto de dicho impuesto, lo cual desde luego opera por regla general no sólo en relación con los ingresos obtenidos por explotar el derecho de propiedad industrial, sino en relación con cualquier ingreso, pues no debemos olvidar que mientras las personas físicas tributan bajo un esquema de flujo de efectivo, las personas morales lo hacen con base en lo devengado.

II.1.2 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Desde luego que si un activo intangible protegido por la Ley de la Propiedad Industrial, es explotado por parte de su titular y dicho ingreso resulta acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, la erogación que realiza quien adquiere el bien incorpóreo materializado en un bien tangible, será deducible como costo de lo vendido o como gasto en atención a lo que dispone el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que prescribe lo siguiente:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

...”

La erogación realizada a consideración del autor siempre se traducirá en costo de lo vendido o en un gasto, porque no debemos olvidar que en la explotación que realiza el titular del derecho de propiedad industrial en realidad no

está enajenando el mismo, sino que en forma repetida en cada acto gravado que desarrolla está transfiriendo parte del valor que le atribuye al bien intangible con el que cuenta y que explota mediante su incorporación a los objetos corpóreos que transfiere, o bien, a los servicios que presta. De esta forma dependiendo del tipo de bien o servicio adquirido por parte de quien efectúa la erogación y el destino que le vaya a dar, le asignará un tratamiento de costo de lo vendido y, entonces lo podrá deducir hasta el momento en que enajene los bienes a los cuales incorporó el bien o servicio adquirido que trae inherente algún valor intelectual de acuerdo a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien, en el ejercicio mismo en que realizó la misma si lo consideró como un gasto.

Desde luego que la persona que realiza la erogación, puede estar consciente o no de que el bien o servicio adquirido tiene un valor más alto por el bien de propiedad industrial que trae incorporado, pero aquí lo único que trasciende para efectos fiscales, es que no se le esté concediendo una licencia de dicho derecho, sino que le esté enajenando un bien corpóreo en el que se está utilizando el derecho de propiedad industrial explotado sin que se le transfiera la propiedad del mismo (v. gr. una marca, una patente, un secreto industrial), pues de lo contrario, tendría que darle el tratamiento de una inversión como lo podremos ver más adelante.

II.1.3 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

Para efectos del impuesto empresarial de tasa única, el ingreso que deriva de la explotación de bienes de propiedad industrial, al igual que en materia del impuesto sobre la renta, es un ingreso gravado, en virtud de que es indudable que dicho ingreso puede ser consecuencia de una actividad empresarial o de una prestación de servicios y, en esa medida, se incardina dicha explotación dentro del artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que establece:

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

I. Enajenación de bienes.

...”

Al respecto, es válida la misma afirmación que se hizo en la parte relativa al impuesto sobre la renta, en el sentido de que la explotación de estos activos intangibles en el mercado se da de manera fusionada con bienes de carácter material, pero ello no significa que los bienes intangibles no estén generando ingresos, sino que los mismos ya forman parte del ingreso que se ha obtenido por enajenar un bien de carácter tangible o por haber prestado un servicio por lo que aún y cuando no pueda distinguirse con claridad el monto exacto obtenido como consecuencia de la existencia del bien inmaterial, es claro que ya forma parte del monto total de la operación comercial o económica respectiva. Basta pensar simplemente en un despacho de contadores que de ser una firma muy reconocida el costo de sus servicios va en función no solamente del trabajo intelectual y físico que desarrollan, sino que el mismo se ve indudablemente incrementado por el prestigio de la firma, es decir, de la marca que los distingue como prestadores de servicios, sin la cual muy probablemente los montos cobrados serían muy inferiores. Desde luego lo mismo sucede en los bienes que se enajenan al amparo de una marca o que constituyen productos patentados que además del valor físico que tienen incorporado, es indudable que su precio sube por la incorporación de ese bien de propiedad intelectual, lo que significa que el mismo se está explotando de manera repetida e ilimitada en cada enajenación o en cada prestación de servicios en el caso del primer ejemplo. Desde luego que en este supuesto, a la ley no le resulta trascendente qué

porcentaje deriva de la parte física y cuál de la parte intelectual, porque finalmente todo el ingreso queda gravado por este impuesto.

II.1.4 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA

Ahora bien, para la persona que adquiere los bienes o utiliza los servicios en los que el titular del derecho de propiedad industrial se encuentra explotando el bien, la erogación que realiza se torna deducible en los términos que establece el artículo 5, fracción I de la Ley del IETU, el cual señala:

“Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

...”

Como podemos ver en este precepto, para que la erogación que una persona física o moral realiza en estos términos sea deducible, se requieren cumplir dos condiciones:

1) Que el bien adquirido o el servicio usado sirva para el desarrollo de su actividad. Esto significa que si una persona ha adquirido un bien o servicio en donde se ha incorporado un derecho de propiedad industrial que no tiene relación alguna con la actividad que desempeña, la erogación respectiva no resulta un concepto deducible para efectos del pago de este impuesto.

2) Que dé lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única. El presente requisito interpretado literalmente constituye desde luego un exceso por parte del legislador, puesto que en la forma en que se encuentra redactado el precepto, parece exigir que forzosamente haya dado lugar a la obtención de un ingreso, de manera tal que una erogación que se haya

realizado con la intención de obtener el mismo pero que finalmente no se haya conseguido lo que sucede muy a menudo en el ámbito empresarial, no resulta deducible porque no cumple con dicha condición. Estimamos que la interpretación que debe darse a dicho precepto, es que la erogación se haya realizado con la intención de obtener un ingreso por el que se debe pagar el impuesto empresarial a tasa única aún y cuando éste no se haya logrado, ya que no sólo es una condición que impediría deducir erogaciones realmente efectuadas que desde luego iría en demérito de la capacidad contributiva del particular, sino una condición prácticamente imposible de comprobar en términos fácticos.

Tomando en consideración que este impuesto funciona bajo el esquema de flujo de efectivo, dichas erogaciones serán deducibles en su totalidad en el momento en que las mismas se realicen, pues así lo exige el artículo 6º, fracción III de la Ley de la materia, el cual señala:

“Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

...

III. Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales...”

II.1.5 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Una vez que hemos visto cuáles son los efectos fiscales que tiene la transmisión de un derecho de propiedad industrial en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial de tasa única, es conveniente revisar qué sucede en materia del impuesto al valor agregado, puesto que indudablemente el acto jurídico también incide en dicho gravamen.

El artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prescribe lo siguiente:

“ARTICULO 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- ...”

Como se puede advertir, la enajenación de bienes y la prestación de servicios constituyen actividades que en materia del impuesto al valor agregado dan lugar a la obligación del pago de este impuesto, que sin embargo es claro que en este caso, el impuesto no es consecuencia de la obtención del ingreso, sino de la realización de dichas actividades, que por lógica o conveniencia recaudatoria, es la persona que desarrolla la actividad de enajenación de bienes o prestación de servicios quien tiene la obligación de su pago, pudiendo desde luego trasladarlo al consumidor final o usuario del servicio respectivo, para repercutirle el efecto económico aunque no el legal, para de esta forma conseguir que quien realmente quede gravado sea quien realiza la manifestación indirecta de riqueza, es decir, el consumo de bienes o servicios.

De esta manera, quien enajene bienes o preste servicios, deberá pagar el impuesto al valor agregado a la tasa del 16% o del 11% según sea el caso, de acuerdo al artículo 1º, párrafo segundo y 2º, párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no existiendo caso alguno de exención para el particular que explota derechos de propiedad industrial, a diferencia de la explotación de los derechos de autor en los que la Ley sí prevé ciertos supuestos de exención como veremos en el capítulo respectivo.

Al respecto, es importante destacar que si bien la explotación de derechos de propiedad industrial en sí misma no es una actividad que da lugar al pago del impuesto al valor agregado, es decir, no constituye una actividad gravada, en realidad la misma lo está en forma implícita cuando el contribuyente enajena un bien o presta un servicio que son las actividades gravadas, porque

indudablemente que a través de dichas actividades explota sus derechos de propiedad industrial los cuales inciden en el precio del bien o servicio transmitido o prestado, respectivamente, y que sirven para determinar la base gravable. En efecto, la base para el pago del impuesto estará conformado en principio por el valor de la contraprestación o precio pactados y es ahí justamente donde se ve reflejado el efecto fiscal de la explotación de los derechos de propiedad industrial, puesto que la base gravable no sería la misma en caso de que el bien o servicio enajenado o prestado no fuera acompañado de un bien intangible como una marca, una patente, un aviso comercial, etcétera, pues en realidad el precio está conformado por el bien o servicio en sí mismo más el bien intangible con que cuenta el particular y que explota de manera repetida en cada operación de enajenación o prestación de servicio que realiza.

Desde luego que adicionalmente, a dicho precio o contraprestación pactada, se le deben adicionar todas las demás erogaciones que el adquirente del bien o el usuario del servicio tenga que pagar con motivo de la operación, como podrían ser intereses, penas convencionales, impuestos, derechos en el caso de enajenación de bienes, o bien, reembolsos, gastos, viáticos, etcétera, en el caso de prestación de servicios de acuerdo a lo que disponen los artículos 12 y 18, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

II.1.6 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Por cuanto hace a quien adquiere el activo de propiedad industrial y realiza la erogación para adquirir el bien o servicio que lleva implícita la explotación del derecho de propiedad industrial, tiene en principio la obligación de aceptar el traslado del impuesto de conformidad con lo que dispone el artículo, 1º, en el párrafo segundo que sigue a la fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual dispone:

“Artículo 1º. ...

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

...”

Mientras que, por otra parte, el impuesto al valor agregado pagado por el adquirente de los bienes o servicios que tienen incorporado un activo de propiedad industrial, el mismo es acreditable en términos de lo que dispone el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual señala:

“ARTICULO 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

...”

Desde luego que para que el acreditamiento del impuesto pagado sea procedente, es necesario que se reúnan los requisitos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los cuales destaca la exigencia de que el bien intangible sea estrictamente indispensable para la realización de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto distintas a la importación. En relación con lo anterior, es importante señalar que el concepto de estrictamente indispensable tiene la misma connotación que en materia del impuesto sobre la renta como la misma fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado precisa, es decir, se considera que una erogación es estrictamente indispensable cuando está vinculada con el objeto de la actividad de la persona física o moral y que de no realizarse sus ingresos disminuirían o se pondría en riesgo su existencia.

En este caso, resulta necesario destacar que en el monto del impuesto a acreditar va implícito el efecto de la explotación del derecho de propiedad industrial, puesto que dicho monto se vio determinado en cuanto a su cantidad por el precio en que fue enajenado el bien o prestado el servicio, el que como ya se vio con antelación forma parte de los elementos que se toman en cuenta para determinar la base gravable.

II.2 CONSECUENCIAS FISCALES POR LA ADQUISICIÓN, TRANSMISIÓN O LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

Los derechos que se tienen sobre un bien de propiedad industrial, desde luego que al recaer sobre bienes de naturaleza jurídica al igual que los bienes tangibles, son susceptibles de figurar como objetos de contratos, por virtud de los cuales se transmita su derecho de propiedad, o bien, sólo el derecho de explotarlo sin transferir aquél. Esta posibilidad se deriva de diversos preceptos que establece la misma Ley de la Propiedad Industrial, tanto para el caso de patentes, modelos de utilidad y diseños industriales, es decir, para las invenciones, como para las marcas, avisos y nombres comerciales, esto es, los signos distintivos.

II.3 CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LAS CONSECUENCIAS FISCALES POR LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL.

La facultad de transferir los derechos de propiedad sobre este tipo de bienes se desprende de los artículos 62 y 143 de la Ley de la Propiedad Industrial, que señalan claramente:

“Artículo 62.- Los derechos que confiere una patente o registro, o aquéllos que deriven de una solicitud en trámite, podrán gravarse y transmitirse total o parcialmente en los términos y con las formalidades que establece la legislación común. Para que la transmisión de derechos o gravamen puedan producir efectos en perjuicio de terceros, deberá inscribirse en el Instituto.

...”

“Artículo 143.- Los derechos que deriven de una solicitud de registro de marca o los que confiere una marca registrada, podrán gravarse o transmitirse en los términos y con las formalidades que establece la legislación común. Dicho gravamen o transmisión de derechos deberá inscribirse en el Instituto, de acuerdo a lo establecido en el reglamento de esta Ley, para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros.

...”

Como se puede advertir, la ley establece la posibilidad de transferir la propiedad del derecho que se tenga sobre el bien intangible que forme parte del patrimonio del particular, para lo cual pueden y deben en todo caso, utilizarse las formas y términos que contempla la legislación común, es decir, el Código Civil Federal. Ello significa sin lugar a dudas que los contratantes pueden utilizar cualesquiera de las formas o figuras jurídicas propias de esta última legislación para cambiar al titular del derecho. Dicho en otras palabras, las figuras de la compraventa, la permuta y la donación, son especies de contratos que pueden tener como objeto a este tipo de derechos. Desde luego que en la realización de la operación respectiva existirá un ingreso y un egreso que por tanto genera un impacto fiscal que debe ser correctamente valorado para determinar la consecuencia tributaria respectiva.

Ahora bien, es claro que la transmisión de derechos de propiedad industrial no es la única forma por virtud de la cual una persona puede hacerse de un bien intangible, sino que esto también puede derivar de un desarrollo realizado por la persona, lo que evidentemente generará en este caso erogaciones que de la misma forma es necesario advertir qué tratamiento fiscal se le debe dar para atribuirle las consecuencias legales adecuadas.

II.3.1 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los efectos fiscales del ingreso en materia del impuesto sobre la renta como consecuencia de la transmisión de un derecho de propiedad industrial, resulta ser una de las cuestiones más inciertas como lo podemos ver enseguida.

Primero, aquí cabe preguntar ¿se genera algún efecto fiscal como consecuencia de dicha operación para la parte que enajena o transmite el derecho? Para responder dicha interrogante es necesario en primer término descifrar la naturaleza jurídica para efectos fiscales de la erogación que se realiza para obtener un activo intangible²¹.

En este sentido, tenemos que el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

“Artículo 38. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

...

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.

...”

El artículo referido con antelación nos señala claramente que se consideran inversiones a los activos fijos, los gastos y los cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos. Esto nos permite afirmar sin lugar a dudas que para dicha ley, las erogaciones que se realizan para la adquisición u obtención de un activo intangible se considera una inversión,

²¹ Se habla de obtención del activo intangible porque es un término amplio que indica la entrada al patrimonio del activo correspondiente a través de cualquier acto que lo posibilite, la compraventa, la permuta, e incluso la realización de los trámites legales para la obtención directa del activo intangible por parte del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

dicho en otras palabras, esta es su naturaleza jurídica fiscal.²² A su vez, al analizar el precepto en comento, para determinar en cuál de las especies de inversiones que este precepto maneja se encuadran a los activos inmateriales, podemos advertir que pueden encuadrar como gastos o cargos diferidos, ya que ambos se definen como activos intangibles representados por bienes o derechos que cumplan alguna de las siguientes funciones: 1) Reduzcan costos de operación; 2) mejoren la calidad o aceptación de un producto; 3) permitan usar, disfrutar o explotar un bien, siendo la única diferencia entre los primeros y los segundos, que en el caso de los gastos diferidos, las funciones antes señaladas se presentan por un período limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral, mientras que tratándose de cargos diferidos, las funciones o beneficios como la ley les denomina, son por un período ilimitado que depende de la duración de la actividad de la persona moral.

Misión ciertamente complicada nos dejó el artículo examinado, puesto que establece como rasgo que diferencia los gastos de los cargos diferidos, el período de duración del beneficio que concede el activo intangible respectivo, problemática que se apunta en este momento pero que se retomará al hablar de las deducciones por las erogaciones que se realizan para adquirir este tipo de bienes inmateriales.

Determinada entonces la naturaleza jurídica-fiscal de los activos intangibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos afirmar ahora sin lugar a dudas que el ingreso obtenido por la enajenación de los mismos se considera un ingreso acumulable, tanto para las personas físicas como para las morales, toda vez que modifica positivamente el patrimonio de la persona y, desde

²² No abundaremos sobre la conceptualización de lo que se considera una inversión desde un punto diverso al fiscal, puesto que justamente lo que se pretende es encuadrar los efectos fiscales de los activos intangibles a la luz de la normatividad vigente, evitando así desviar el objeto del presente trabajo.

luego, así lo podemos desprender de los artículos 17, primer párrafo y 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta²³, los cuales señalan:

“Artículo 17. 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.

...”

Artículo 121. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta Ley; en este último caso, se considerará como ganancia el total del ingreso obtenido en la enajenación.

...”

Despejada la duda consistente en cuál es el efecto fiscal de la contraprestación que recibe quien enajena un activo intangible, surge como consecuencia de su respuesta una interrogante adicional, ¿cuál es el ingreso acumulable? Esto es ¿cuál es la cantidad que debe acumularse como ingreso? La respuesta no es sencilla, puesto que la Ley establece una regulación diversa para las personas morales y para las personas físicas sin que exista en realidad una justificación objetiva y razonable.

En primer término, por lo que hace a las personas morales, pareciera ser que el ingreso acumulable es el total del ingreso puesto que la Ley simplemente establece como obligación acumular los ingresos que se obtengan de cualquier tipo y, en este caso, el ingreso derivado de la enajenación de activos intangibles

²³ Desde luego que en relación con las personas físicas, el artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta el aplicable ya que la enajenación de activos se da en el marco de actividades empresariales capítulo al que pertenece dicho precepto.

entra dentro de dicho género tan amplio. Sin embargo, es claro que cuando se enajena un bien de este tipo, el ingreso que se obtiene como consecuencia de ello no puede identificarse como el total del ingreso acumulable, en virtud de que resulta claro que dicho ingreso se ve afectado por el monto original que en un momento dado se tuvo que invertir para adquirir el mismo. Al respecto, basta recordar lo que señala el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual señala:

“Artículo 20. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

V. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

...”

Como se puede observar, cuando se enajenan las especies de bienes que se señalan en dicho precepto (v.gr. activos fijos) la Ley establece claramente que lo único que debe acumularse es la ganancia derivada de dicha enajenación, lo cual obedece desde luego al hecho de que como ya se dijo, el total del ingreso no es idéntico al aumento que sufre el patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino que sólo lo constituye la parte consistente en la ganancia respectiva.²⁴ En pensamiento del autor, esto constituye una regulación completamente deficiente no sólo del *quantum* acumulable por la enajenación de activos intangibles, sino incluso en la enajenación de inversiones en general, es decir, no solamente para los activos intangibles, sino también para los activos fijos,

²⁴ El reconocido doctrinario Agustín López Padilla, señala que la razón de ser específica por la cual la ley considera acumulable de manera específica la ganancia es por el hecho de que para efectos de que los pagos provisionales no se vean incrementados de manera considerable, tomando en cuenta que para el cálculo de los mismos se utiliza el ingreso bruto al cual se le aplica el coeficiente de utilidad respectivo en términos del artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. *Exposición Práctica de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Personas Morales, Dofiscal editores, 22a. ed., México, 2006, pág. 85.

es decir, los tangibles. Lo anterior es así, porque como según lo acabamos de ver, el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que el contribuyente debe de acumular la ganancia derivada de la enajenación, sin establecer un procedimiento para obtener la misma, cuestión que abordaremos a detalle cuando hablemos del monto acumulable por la enajenación de activos intangibles para las personas físicas lo que se hace enseguida no sin antes concluir entonces, que tratándose de la enajenación de activos intangibles realizados por las personas morales, el ingreso acumulable lo es el total del ingreso obtenido como consecuencia de la venta respectiva, no obstante que el patrimonio no se vea incrementado en esa medida, en virtud de que se repite, regularmente habrá mediado una inversión para hacerse de dicho bien.

Ahora bien, tratándose de personas físicas, y según se desprende del artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual fue transcrito con antelación, en este caso el ingreso acumulable no es el total del mismo como acontece en el caso de personas morales, puesto que dicho precepto señala que tratándose de la enajenación de activos, ya sean tangibles (fijos o circulantes) o intangibles pues no hace distinción de ningún tipo como si lo hace la fracción V del numeral 20 de dicha Ley, el ingreso acumulable es la ganancia, situación que tratándose de personas morales sólo se prevé para la enajenación de activos fijos y no así para activos intangibles según se pudo advertir de la lectura del último de los preceptos citados.

De esta forma para el caso de personas físicas el trato de la Ley es mucho más justo pues reconoce su verdadera capacidad contributiva del particular obligándolo únicamente a acumular la ganancia derivada de la enajenación de activos, incluyendo los intangibles, lo que evidentemente constituye un trato desigual que a consideración del autor no tiene justificación objetiva y razonable para que se presente, en virtud de que aún y cuando se trata de personas jurídicas distintas (físicas y morales) el efecto en el patrimonio en ambos casos es el mismo, máxime si tanto uno como otro tienen el mismo derecho a deducir las inversiones que adquieran con reglas generales similares. Desde nuestro punto de

vista, más bien fue un descuido u olvido del legislador que no advirtió en el caso de personas morales que los activos intangibles al enajenarse guardan la misma situación que un activo fijo tangible, pues en tal situación también se tuvo que realizar una inversión para su adquisición, por lo que en ambos casos resultaba necesario que se previera que únicamente es acumulable la ganancia derivada de la enajenación respectiva.

Dicho lo anterior y entrando al análisis de la regulación para la persona física de lo que debe considerarse acumulable, es decir, del artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si bien es cierto que como se acaba de señalar, su trato es mucho más justo que en el de las personas morales al ordenar la acumulación únicamente de la ganancia y no del total del ingreso, aún en tal supuesto, la norma sigue siendo incompleta según se puede ver enseguida.

El citado precepto señala que lo que debe acumularse como ingreso es la ganancia derivada de dicha operación. De esta forma, basta resolver qué debemos entender por ganancia para estos efectos, o cómo obtener la misma, para así estar en aptitud de determinar el ingreso acumulable. Sin embargo, aquí es precisamente donde la problemática se agudiza puesto que para darle respuesta a ese cuestionamiento, deben resolverse antes, otras interrogantes derivadas que surgen, a su vez, como consecuencia de la existencia de la pregunta que se pretende responder.

La primera pregunta derivada sería ¿existe un concepto en la ley de lo que debe entenderse en términos generales por ganancia para efectos fiscales? La respuesta claramente es no, ya que ni el Código Fiscal de la Federación, ni la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni ninguna otra norma fiscal nos concede definición alguna de lo que debe entenderse por ganancia para efectos fiscales. Lo que sí se presenta en la legislación fiscal es el procedimiento para determinar la ganancia acumulable para determinados casos. En efecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé por ejemplo en su artículo 24, el procedimiento para calcular la ganancia acumulable tratándose de enajenación de acciones, procedimiento aplicable tanto para personas morales como para personas físicas de acuerdo a la

remisión que realiza el artículo 123, fracción II, párrafo tercero de la citada Ley en el caso de las segundas; igualmente en su artículo 27 la Ley en examen establece qué debe considerarse para calcular la ganancia acumulable para los supuestos en los cuales se enajena un activo parcialmente deducible de los que se refieren en las fracciones II y III del artículo 42 de dicho ordenamiento. Esta forma de proceder por parte del legislador, es decir, estableciendo el procedimiento para calcular la ganancia en determinados casos, abona a complicar la solución, puesto que es válido preguntarse ¿por qué en determinados supuestos sí estableció dicho procedimiento mientras que en el caso de la enajenación de activos tangibles o intangibles realizados por parte de las personas físicas no procedió de la misma manera? ¿Significa entonces que para el cálculo de la ganancia tratándose de enajenación de activos incluyendo los intangibles deben tomarse en cuenta otro tipo de elementos? ¿Cuáles son en todo caso los elementos que deben tomarse en consideración para obtener dicha ganancia?

Desde luego que en principio tal cual se puede desprender de los criterios que la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado²⁵, la ley fiscal no debe de ser un catálogo de definiciones, sino que los términos que no se encuentren conceptualizados, deben definirse de acuerdo al origen que tengan y conforme a la técnica que rija en la materia de la que provienen, es decir, de donde hayan sido tomados. Sin embargo, en el momento mismo en que la ley en ciertos casos si bien no define el concepto, establece el procedimiento para obtener la ganancia acumulable, resultaba indispensable que ello lo hubiera realizado en la misma forma en todos los casos en los que se tuviera que calcular una ganancia. Desafortunadamente el legislador no procedió de esa manera y, por ende, ahora nos enfrentamos a la disyuntiva de cómo debemos de interpretar el artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para obtener la

²⁵ Jurisprudencia número 1ª./J.118/2007 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

ganancia acumulable para los supuestos en que se enajena un activo y, para el caso que nos interesa, cuando se enajena un activo intangible.

Volviendo al caso de las personas morales, esa misma problemática se tiene cuando se enajena un activo fijo, pues según lo vimos con antelación, el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que el ingreso acumulable lo es la ganancia derivada de la enajenación, pero sin señalar cuál es el procedimiento que se debe seguir para obtenerla, lo que hace que tanto en enajenación de activos fijos para personas morales, como en enajenación de cualquier tipo de activos (tangibles o intangibles, fijos o circulantes) para personas físicas resulte necesario encontrar la solución interpretativa más adecuada para resolver dicha cuestión, la cual tiene que ser válida para ambas hipótesis pues los dos casos se habla de acumular la ganancia pero sin señalar como obtenerla.

En el juicio de nulidad número 21250/05-17-02-6 tramitado ante la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se planteó el cuestionamiento de cómo debe interpretarse el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que según lo hemos señalado al tener el mismo problema que el artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vale la pena examinar el fallo respectivo pues de ser la interpretación correcta es válido que la misma la apliquemos también al último de los preceptos citados.

En dicho juicio se controversió la legalidad de una resolución de una autoridad fiscal en la que daba respuesta a una consulta presentada por un particular en la que se planteaba justamente cómo debía calcularse la ganancia por la enajenación de un activo fijo.

La autoridad fiscal había resuelto originalmente en la consulta formulada que para calcular la ganancia en este tipo de enajenaciones bastaba disminuir al precio de venta del activo correspondiente, la parte aún no deducida multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo

comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado.

El particular estimó que dicha resolución resultaba ilegal puesto que a su parecer lo correcto para calcular la ganancia acumulable era restar al precio de venta, el monto original de la inversión actualizado, puesto que no existía en ninguna parte de la ley la forma para llevar a cabo dicho cálculo tratándose de enajenación de bienes de activo fijo, por lo que para resolver dicha cuestión debía acudir a la doctrina. Para sustentar su posición el contribuyente se apoyó en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM en el que se señala que ganancia es “el lucro, utilidad o provecho obtenido en la celebración de actos jurídicos.”²⁶ De la misma forma señaló que en el boletín A-11 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la ganancia, se define como el ingreso resultante de una transacción incidental o derivada del entorno económico, social, político o físico, durante un periodo contable, que por su naturaleza se debe presentar neto de su costo correspondiente²⁷. De dichas definiciones estimó que se debe concluir que la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos totalmente deducibles a que hace mención el artículo 20 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se debe determinar disminuyendo el costo de adquisición actualizado, del precio de venta, pues solamente de esa manera se puede determinar la verdadera ganancia susceptible de ser considerada como ingreso gravable del contribuyente, por lo que es indispensable que el costo total de adquisición de un bien de activo fijo se actualice a fin de conocer su valor presente, pues de lo contrario no se estaría determinando una ganancia real, pues se estaría restando del valor presente o sea del precio obtenido, un valor histórico, o sea, el monto de la inversión, lo que resulta en una distorsión económica, al no tomar en cuenta la inflación generada desde que el bien se adquirió hasta la venta del mismo, por lo tanto el valor histórico debe actualizarse, esto es, traerse a valor presente, para determinar la

²⁶ Véase sentencia de la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dictada en el juicio de nulidad con expediente número 21250/05-17-02-6, pág. 8

²⁷ *Ídem*.

verdadera utilidad neta generada por la enajenación, susceptible de acumularse y de ser gravada.

La Segunda Sala Regional Metropolitana en la sentencia dictada en dicho juicio resolvió medularmente lo siguiente:²⁸

“Considerando que el numeral sujeto a análisis contempla únicamente INGRESOS, debe entenderse que se encuentra implícito que contempla una presunción iuris et de iure de que el ingreso obtenido por la venta de activos fijos debe entenderse como la totalidad de la enajenación del activo fijo.

En efecto, lo anterior es así pues no debe perderse de vista que la compra de activo fijo, tiene como consecuencia la deducción total o parcial de dicho activo, por lo que el efecto fiscal del activo fijo se ve reflejado al deducirlo.

A mayor abundamiento, en el caso en particular con la deducción de la maquinaria respectiva, el actor esta (sic) en aptitud de recuperar el monto total de dicha inversión, por lo que al no referirse dicha venta a la principal actividad de la empresa hoy actora el monto que obtenga por la enajenación de dicha venta (sic) implica necesariamente un ingreso, pues tal mercancía incluso fue depreciada con el paso del tiempo, por lo que al haberla deducido en su totalidad, el efecto fiscal se vio reflejado en dicha deducción.

De lo anterior se concluye que del análisis sistemático realizado a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el ingreso a que alude el artículo 20, fracción V, de la Ley de la Materia, implícitamente refiere que la ganancia acumulable, es el monto total de la enajenación, pues en sí dicho monto implica propiamente una ganancia al actor, por lo que debe considerarse el total de la operación de la venta para determinar el ingreso acumulable, pues incluso en la fracción II del numeral en comento se define a la ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes el valor del bien, ya que ello implica una entrada de efectivo, que afecta los resultados de la empresa aumentando su utilidad, por lo que debe presumirse que el legislador contemplo (sic) la enajenación de activos fijos como un ingreso por lo que el valor total de dicha enajenación constituye la ganancia acumulable, pues tales activos son susceptibles de deducirse en su totalidad, por lo que el monto que perciban por su venta implica un ingreso para la empresa, sin que deba acudir a diversos medios de interpretación, (doctrina) como pretende la actora para interpretar lo establecido por el artículo 20 fracción V, del ordenamiento tantas veces referido, pues es evidente que tal numeral determina INGRESOS, debiendo entender se insiste, la ganancia como el valor total de la

²⁸ *Íbid.*, págs.. 22-24

enajenación de activo fijo, pues al haber efectuado la deducción de los activos fijos resulta inconcuso que la enajenación de los mismos implica una ganancia para el contribuyente.

En consecuencia, debe considerarse que la actora no desvirtúa la legalidad y validez de lo determinado por la autoridad en la resolución impugnada en cuanto a que para calcular la ganancia acumulable en la venta de activo fijo no podrá disminuir al precio de venta el costo de adquisición actualizado del activo, por lo que no destruye la presunción de validez y legalidad del acto combatido.”

Del análisis de los razonamientos esgrimidos por la Sala Juzgadora, consideramos que la conclusión a la que llega es incorrecta y en relación con la cual esgrimimos nuestra propia solución.

La Sala Fiscal utilizó el método de interpretación sistemático²⁹ para desentrañar el sentido del artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no así el gramatical para obtener su significado. Irremediamente debemos preguntarnos si resulta válido el método de interpretación utilizado por el Tribunal en mención. Para ello es necesario atender a lo que señala el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

El precepto antes transcrito nos da la regla de interpretación para los casos en que la norma a aplicar establezca cargas a los particulares. En el supuesto que nos ocupa, indudablemente que el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta constituye una norma que contiene cargas a los particulares, ya que se refiere a la base y justamente los ingresos constituyen uno de los elementos de la fórmula de la que se obtiene la misma. Por ende, estimamos que de conformidad con dicho precepto, su interpretación debió haber sido literal. De esta forma, la interpretación literal indudablemente que habría

²⁹ Según el cual una norma no debe ser interpretada en forma aislada, sino que tomando en cuenta que forma parte de un conjunto de normas dictadas por el legislador en atención a determinados fines o con una orientación determinada, su interpretación debe darse a la luz de los principios que inspiran el orden normativo al que pertenece la misma.

llevado en tal caso y, en general a aquéllos como el que nos ocupa en donde se requiere saber el monto de la ganancia acumulable por la enajenación de activos fijos, a una interpretación diversa de dicha norma.

En efecto, si el artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su primer párrafo señala que se considera ingreso acumulable –entre otros– la ganancia derivada de la enajenación de los activos fijos, entonces debe desentrañarse el sentido de la palabra “ganancia” lo que desde ningún punto de vista puede significar ingreso, porque en principio, en ningún momento la ley dice que la ganancia sea equivalente al ingreso. Aunado a ello, si el legislador hubiese deseado que lo acumulable fuera el ingreso, así lo habría señalado, o habría precisado que el ingreso acumulable lo era la cantidad obtenida como consecuencia de la venta del activo fijo, o bien, el pago recibido por la venta del bien, que se estima constituyen expresiones que sí darían lugar a interpretar que la ganancia debía ser el ingreso obtenido como producto de venta. De hecho dichas expresiones sí fueron utilizadas por el legislador en diversas fracciones del mismo precepto. Por ejemplo, en la fracción I, la norma habla de ingresos determinados por la autoridad; en la fracción VI de pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable; en la fracción IX las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, por mencionar algunos. Por ende, es claro que no puede concluirse que la ganancia por la enajenación de un activo fijo es equivalente al ingreso obtenido por tal evento, como lo consideró la Sala Fiscal y que, como se puede ver en sus razonamientos, lo desprendió de la interpretación sistemática que de la ley realizó.

En esta secuencia, la conceptualización del término ganancia en el presente caso debe desprenderse del significado literal de dicha palabra, el cual sólo podemos obtener indudablemente, de lo que se entiende gramaticalmente por la misma.

El Diccionario de la Real Academia Española³⁰ dice que ganancia significa:

“1. f Acción y efecto de ganar.

2. f. Utilidad que resulta del trato, del comercio o de otra acción.

...”

Las ganancias, nos dice Baltazar Feregrino Paredes, “es aquel resultado neto de una transacción o de las transacciones de un período de operaciones, después de aplicarse las reglas usuales de contabilidad o del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.³¹

Es claro que dichas definiciones no nos permiten llegar a un conocimiento satisfactorio, pero nos arrojan elementos útiles para tal efecto, ya que específicamente el segundo de los significados que contiene el Diccionario de la Real Academia Española que es el que más acorde resulta con el caso tratado, señala que la ganancia es la utilidad que resulta de la acción respectiva, en este caso de la enajenación del activo fijo.

Ahora bien, más adecuado para desentrañar su sentido gramatical nos parece acudir a las Normas de Información Financiera, las cuales si bien es cierto que no tienen el carácter de ley, constituyen la fuente más adecuada para interpretar el término ganancia, el cual más que jurídico es un concepto contable que, por ende, es dicha técnica la que nos puede dar con precisión su significado. Esto desde luego no se traduce en apartarse de la ley, por el contrario, en atención a lo que dice el artículo 5º, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, lo que se logra es desentrañar el sentido estricto de la norma, pues si la ley lo que ordenó fue que se tomara como ingreso acumulable la ganancia, entonces es ésta definida en su verdadero sentido lo que debe considerarse como acumulable y no algún otro concepto que se estime semejante a ésta.

³⁰ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=ganancia

³¹ Diccionario de términos fiscales, Ed. ISEF, 2a. ed., México, 2004, pág. 141.

De esta forma tenemos que de acuerdo a la NIF A-5, relativa a los Elementos Básicos de los Estados Financieros, una ganancia es “un ingreso no ordinario, que por su naturaleza debe reconocerse deducido de sus costos y gastos relativos, en su caso.”³²

Que sea un ingreso no ordinario significa que deriva de transacciones, transformaciones interna y de otros eventos inusuales del contribuyente, esto es, que no son propios del giro de la entidad aún y cuando sean frecuentes.³³

Ahora bien, lo importante del concepto anteriormente dado es que el ingreso debe reconocerse deducido de sus costos y gastos relativos, es decir, no se considera como ganancia a todo el ingreso obtenido, sino a la cantidad que resulta de restarle los costos y gastos que se hayan originado en su caso para su obtención.

El costo y gasto se definen a su vez como:

“...decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.”³⁴

Como se puede ver, el costo o gasto implica una modificación patrimonial derivada de la disminución del activo o el incremento del pasivo que impacte la utilidad o pérdida de la empresa, lo que se traduce en que en dichos conceptos se incardinan incluso las erogaciones que se realicen para adquirir inversiones, pero a su vez significa que las afectaciones fiscales que hayan sufrido dichos costos o gastos no tienen ninguna repercusión para determinar la ganancia respectiva. Por tanto, podemos concluir entonces que para el caso que nos ocupa, la ganancia en términos estrictos es el resultado que se obtiene de restarle al ingreso obtenido

³² Normas de Información Financiera, elaboradas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2008, pág. 12.

³³ *Id.*

³⁴ *Ibid.*, p. 13.

por la enajenación del activo fijo respectivo, única y exclusivamente los costos o gastos en que se haya incurrido para su obtención, por lo que dicho resultado entonces constituirá la ganancia acumulable por la enajenación de un activo intangible en términos del artículo 20, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Obtenida la anterior conclusión para el caso de la fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se aclara nuevamente no aplica más que para enajenación de activos fijos, es válida para la enajenación de activos tangibles o intangibles tratándose de personas físicas, pues en este último supuesto, el ingreso acumulable lo es únicamente la ganancia, por lo que resulta válido afirmar a consideración del autor que dicha ganancia es la que se obtiene de restarle al ingreso derivado de la enajenación del activo intangible respectivo, los costos o gastos en que se haya incurrido para obtenerlo, incluyendo desde luego las inversiones realizadas.

II.3.2.1 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR COMPRAVENTA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL.

Por el lado del adquirente del bien intangible la erogación que realiza es deducible de conformidad con lo que dispone el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mismo que señala:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

IV. Las inversiones.

...”

La misma consecuencia opera para las personas físicas según se desprende de lo dispuesto por los artículos 123, fracción IV y 124, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que prescribe:

“Artículo 123. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

IV. Las inversiones.

...”

“Artículo 124. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección determinarán la deducción por inversiones aplicando lo dispuesto en la Sección II del Capítulo II del Título II de esta Ley. Para estos efectos, se consideran inversiones las señaladas en el artículo 38 de esta Ley.

...”

De conformidad con lo que dispone el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las inversiones por su propia naturaleza no pueden deducirse en un mismo ejercicio como los gastos, sino que deben sujetarse a las reglas que de dicho precepto se desprenden el cual dice:

“Artículo 37. 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, ésta 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 esta Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún 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 el artículo 27 de esta Ley.

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 efectúe 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.”

Del análisis de dicho precepto y 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 la ley, para lo cual es necesario saber cuál es el porcentaje que le corresponde a las inversiones en dicho tipo de bienes. 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 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen tres tipos, a saber:

- 1) Los activos fijos.
- 2) Los gastos diferidos.
- 3) Los cargos diferidos

En el examen de las definiciones legales que el mismo precepto nos proporciona se advierte que los activos intangibles pueden ser tanto gastos como cargos diferidos.

Lo anterior en virtud de que se entiende por gastos diferidos

“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.”

Mientras que por cargos diferidos según el párrafo cuarto de dicho precepto 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.”

Como podemos advertir, las patentes, los modelos de utilidad y los diseños industriales, las marcas, los avisos y los nombres comerciales constituyen activos intangibles que están destinados unos u otros a reducir los 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, tratándose de personas morales para saber si estamos frente a gastos o cargos diferidos, es indispensable saber: 1) Cuál es el período de duración del beneficio concedido por el activo intangible y 2) Si dicho período es inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Para determinar la primera cuestión, es decir, cuál es el período de duración del beneficio, basta acudir a la Ley de la Propiedad Industrial que nos establece la vigencia de los derechos de propiedad industrial contemplados en dicha norma, los cuales como ya se vio en el primer capítulo del presente trabajo, son los siguientes:

1) En el caso de las patentes, la duración del derecho de explotación exclusiva es de 20 años improrrogables (art. 23 de la LPI).

2) Los diseños industriales por su parte, tienen una duración de dicho derecho de 15 años también improrrogables (art. 36 de la LPI).

3) Mientras que en el caso de los modelos de utilidad, la exclusividad del titular del derecho a explotarlo exclusivamente, se reduce al término de 10 años que no admiten prórroga o extensión alguna (art. 29 de la LPI).

4) Tratándose de marcas, avisos y nombres comerciales, la duración del derecho de 10 años prorrogables de manera indefinida (arts. 95, 103 y 110 de la LPI).

Sin embargo, en relación con la segunda cuestión ello siempre dependerá del caso particular, por lo que para considerar a un activo intangible como un gasto o como un cargo diferido, siempre necesitaremos ubicarnos en el caso específico y verificar el tiempo de duración que se ha fijado o que le resta a la persona moral de la cual estemos hablando, para saber si la misma es inferior o superior a la vigencia del activo intangible respectivo. Y es justamente aquí en donde surge el problema, puesto que al hacer las erogaciones por inversiones en activos intangibles será necesario saber en ese momento si corresponde a un gasto o a un cargo diferido ya que de ello dependerá por principio de cuentas

saber cuál es el porcentaje de deducción que podrá aplicarse año con año siguiendo las reglas generales que prevé el artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De esta forma, cuando una persona moral se fija como tiempo de duración el término de noventa y nueve años, es indiscutible que las erogaciones que realice por concepto de inversiones en patentes, modelos de utilidad y diseños industriales tendrán el carácter de gastos diferidos, puesto que la duración de la vigencia de los derechos de estos activos intangibles es muy inferior al período señalado, lo que indudablemente se podrá determinar desde el momento mismo 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 dichas figuras jurídicas.

Sin embargo, cuando estamos hablando de signos distintivos, es decir, marcas, avisos y nombres comerciales, la problemática se evidencia, porque la duración de los derechos derivados de estos activos intangibles en principio son de diez años que es un término inferior al de noventa y nueve, pero con la particularidad de que esos diez años son prorrogables de manera indefinida, por lo que al momento de realizar las erogaciones para adquirir una marca –ya registrándola, ya adquiriéndola de un tercero– no podemos saber si la duración del derecho será inferior a la actividad de la empresa porque ello dependerá de una condición en toda su acepción jurídica, es decir, de un acontecimiento futuro de realización incierta de cuya actualización dependerá que el derecho de la deducción se dé en porcentajes diversos.

Desde luego la interrogante se mantiene ¿es un gasto o un cargo diferido? La cual debe ser resuelta en el momento mismo en que se realiza la erogación para saber qué porcentaje de deducción se aplica y para que, en su momento, se sepa cuál será el ingreso acumulable que se generará. De esta forma, es claro que el artículo 38 en sus párrafos tercero y cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no resuelve tal cuestión, ya que la redacción que adopta sólo concede dos opciones rígidas, es decir, que no están sujetas a ninguna

variante o condicionante, sin que además se advierta que se pueda variar su interpretación, pues los términos del mismo no dan margen a ello.

La conclusión desde nuestro punto de vista es que entonces se debe tomar el término original que habla de una duración inicial de diez años, puesto que bajo el principio general de derecho que señala que “donde la ley no distingue, no debemos distinguir”, es claro que no podemos diferenciar entre plazos prorrogables e improrrogables de la vigencia de los derechos de los activos intangibles, sino que debemos partir de que cualquier término que señale la Ley de la Propiedad Industrial es el que servirá de referencia para incardinar en alguno u otro supuesto la erogación realizada sin importar si el mismo tenga la posibilidad de ser prorrogado o no. Por ende, tratándose de marcas, avisos y nombres comerciales el plazo de duración de la sociedad deberá de confrontarse con el término de diez años que dura inicialmente el derecho sobre dichos bienes intangibles y, en función de ello determinar si estamos frente a un gasto o a un cargo diferido.

Resuelto lo anterior basta decir ahora que cuando el activo intangible se considere gasto diferido entonces el porcentaje máximo autorizado a deducir en un ejercicio fiscal es de 15% de conformidad con el artículo 39, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mientras que cuando se le considera cargo diferido, el porcentaje a deducir por ejercicio es de 5% según lo establece la fracción I de dicho precepto, lo que nos permite ver la importancia de saber precisar cuándo estamos frente a uno o frente a otro, ya que dependiendo de ello la deducción se hará en un tiempo más largo o más corto según corresponda.

Despejado el tratamiento que se le debe dar a la inversión ya como gasto o cargo diferido de acuerdo a las reglas tratadas para las personas morales, ahora es necesario detenernos a verificar si dichas reglas se aplican para las personas físicas. De conformidad con los artículos 123, fracción IV y 124, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la deducción de inversiones para las personas físicas debe de realizarse de acuerdo a las reglas previstas en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de dicha Ley o lo que es lo mismo, de acuerdo a los

artículos 37 al 45 de este ordenamiento. Empero, la ley al hacer la remisión olvida precisar la forma en que debe hacerse la distinción entre gastos o cargos diferidos para las personas físicas, puesto que para la persona moral la característica que los diferencia es únicamente la duración de la actividad de dicha persona³⁵, forma de distinguirlos que desde luego no tiene aplicación alguna a las personas físicas, pues por un lado, en este caso no aplica la interpretación analógica por tratarse de un elemento de la base gravable y, por otro, porque la duración de la actividad de la persona física no tiene un período preestablecido en ningún caso que nos pudiera permitir asimilar dicho criterio a este último caso. Por ende, a consideración del autor la solución tratándose de personas físicas es que se le debe dar el tratamiento de gastos diferidos pues es el trato más benéfico para el contribuyente el cual desde luego no puede verse afectado por esa imprecisión del legislador, por lo que en tal caso podrá deducir el 15% anual de la inversión respectiva de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 39, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, puede darse el caso que la transmisión de la propiedad del bien intangible se realice sin que opere erogación de por medio no obstante que en la realidad el bien intangible tenga un valor económico real e incluso bastante cuantioso, o bien, la erogación que se pagó sea en un monto mucho menor al valor real que el intangible tiene. En estos casos, cabe preguntarse cuál es el efecto fiscal para el adquirente del bien intangible. En principio debe considerarse como un ingreso de conformidad con lo que dispone el artículo 17, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tratándose de personas morales, el cual señala:

“Artículo 17. 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.

³⁵ Salvo los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado.

...”

En efecto, es claro que si el adquirente no paga precio alguno por el bien intangible no obstante que éste sí tenga un valor económico real, o bien, paga un valor mucho menor al que realmente tiene, está viendo modificado positivamente su patrimonio en la medida en que sus derechos cuantificables económicamente como lo son los derechos sobre un bien intangible, se están incrementando sin erogar nada a cambio o erogando una cantidad inferior a su valor real. Sin embargo el problema se presenta en el momento en el que buscamos la forma de determinar cuál sería el procedimiento para calcular el monto del ingreso, puesto que primeramente no existe artículo que prevea en forma particular los ingresos derivados de la adquisición vía cesión gratuita de bienes intangibles no obstante que éstos si tengan un valor económico y, mucho menos, la forma de calcular el ingreso obtenido y el monto que se debe de acumular, lo cual podría derivar por ejemplo de un avalúo practicado por las autoridades fiscales, lo que para que pudiera realizarse indudablemente tendría que señalarse como una facultad específica de estas últimas tal y como sucede en el caso de las personas físicas como enseguida veremos. Por ende, no obstante que exista la obligación de acumular el ingreso, en términos reales el contribuyente válidamente puede decir que el ingreso es igual a cero, porque así se desprende del valor que él le dio sin que la autoridad fiscal pueda practicar un avalúo que demuestre lo contrario, pues no se encuentra prevista dicha facultad en la norma por lo que en atención al principio de legalidad no podría llevar a cabo la misma.

Ahora bien, para las personas físicas también tiene tal calidad de acuerdo a lo que prescribe el artículo 106, primer párrafo de la Ley en mención, el que establece lo siguiente:

“Artículo 106. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios

personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

...”

Particularmente, el artículo 155, fracciones I y IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera ingresos los casos en los cuales el adquirente del bien no paga contraprestación alguna, o bien paga una cantidad inferior a la que corresponde, artículo y fracciones que disponen lo siguiente:

“Artículo 155. Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I. La donación.

...

IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta Ley.

...”

El artículo 153 de la Ley a que remite la fracción IV del artículo transcrito, nos establece que cuando la autoridad fiscal practique avalúo de bienes enajenados por los contribuyentes y éste arroje un valor superior en un 10% a aquél en que fue enajenado el bien, entonces se considerará el total de la diferencia como un ingreso acumulable para el adquirente.

En estos casos a diferencia de lo que sucede con las personas morales, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sí prevé la facultad de la autoridad fiscal para calcular el valor real del bien transmitido, de conformidad con los artículos 155, último párrafo y 153, primer párrafo de dicho ordenamiento, los cuales disponen lo siguiente:

“Artículo 155. ...

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta Ley.”

“Artículo 153. 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.”

Como podemos ver, en el caso de que la persona física adquiere un bien intangible de propiedad industrial sin pagar por su valor, es claro que estamos frente a una donación, por lo que deberá acumular como ingreso el valor del mismo de conformidad con un avalúo que refleje su valor real, so pena de que ante la revisión practicada por la autoridad fiscal ésta estime la existencia del ingreso en un monto que derivará del avalúo que practique una persona autorizada por dicha autoridad para tales efectos.

En el caso de que en la transmisión del derecho se realice un pago inferior al valor real del bien intangible, el artículo 153, primer párrafo de la Ley en análisis, nos establece que cuando la autoridad fiscal practique avalúo de bienes enajenados por los contribuyentes y éste arroje un valor superior en un 10% a aquél en que fue enajenado el bien, entonces se considerará el total de la diferencia como un ingreso acumulable para el adquirente.

Por tanto, puede concluirse en relación con este punto específico, que si bien es cierto que tanto las personas morales y las personas físicas están obligadas a acumular la totalidad de sus ingresos incluso si éstos derivan de la adquisición de bienes por los que no realizaron erogación alguna no obstante que los mismos sí tenían un valor económico, o bien 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 el *quantum* del ingreso ni la facultad a favor de la autoridad para verificarlo y, en el caso de las personas físicas sí lo hace, lo que confirma lo que atinadamente apunta el doctrinario Mauricio Jalife Daher en el sentido de que resulta necesario reformar la legislación fiscal que permita resolver el actual divorcio entre la realidad material, jurídica y contable que existe en la

expresión y manejo de los activos intangibles en las empresas, específicamente, en las personas morales,³⁶ que impacta desde luego en el ámbito fiscal de acuerdo a lo antes analizado.

II.3.2.2 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN POR ADQUISICIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL A TRAVÉS DE SU CREACIÓN.

Como se dijo anteriormente, la compraventa o cesión de los derechos de propiedad industrial a favor de una persona física o moral no es la única forma en que éstas pueden hacerse de este tipo de bienes, sino que también puede derivarse como consecuencia de desarrollos propios de la persona y, por ende, las erogaciones que se realizan para generarlos también se consideran una inversión.³⁷

En este caso, es claro que todas las erogaciones que realice la persona para obtener una patente, un modelo de utilidad, una marca o cualquier activo intangible regulado por la Ley de la Propiedad Industrial incluso los pagos de las tarifas que por su registro, patente o publicación se realizan ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, tendrán igualmente el carácter de inversiones de acuerdo a lo expuesto en el punto anterior, pudiendo ser gastos o cargos diferidos para las personas morales dependiendo del período de duración del beneficio concedido por el activo intangible y si éste es inferior a la duración de la actividad de la persona moral según lo visto y, en el caso de las personas físicas, en todo caso tendrán el carácter de gastos diferidos por ser la naturaleza más benéfica para el contribuyente.

II.3.3 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

Desde luego que el ingreso que se obtiene por la transmisión del derecho de propiedad industrial cualquiera que éste sea, también genera efectos

³⁶ JALIFE DAHER, Mauricio, *Uso y valor de la Propiedad Intelectual*, 1ª. ed., Gasca Sicco, México 2004, p. 86.

³⁷ Véase ¿Cuánto valen las marcas?, *op. cit.*, págs. 2 a 6.

fiscales para el pago del impuesto empresarial de tasa única (IETU) en atención a lo que dispone el artículo 1º, fracción I de la Ley que lo regula el cual establece:

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

I. Enajenación de bienes.

...”

De conformidad con dicho precepto son sujetos del impuesto las personas que obtengan ingresos por concepto de enajenación de bienes. Ahora bien, dicha ley no proporciona el concepto de enajenación de bienes, empero, el artículo 3, fracción I nos reenvía a la Ley del Impuesto al Valor Agregado señalando lo siguiente:

“Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

...”

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, a su vez señala en su artículo 8 en sus párrafos primero y segundo:

“ARTICULO 8o.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

...”

El Código Fiscal de la Federación, por su parte en su artículo 14, específicamente en su fracción I señala:

“Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

...”

La integración de todos estos preceptos de tres diversas leyes nos llevan a la conclusión de que, en efecto, al subsumirse la transmisión del derecho de propiedad industrial en el concepto de enajenación de bienes, entonces existe la obligación de pagar el IETU por el ingreso obtenido como consecuencia de ello. En este caso, a diferencia del impuesto sobre la renta, no se tiene el problema de determinar cuál es el ingreso acumulable puesto que el artículo 2 de la Ley respectiva señala claramente:

“**Artículo 2.** Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

...”

Esto significa entonces que el ingreso que se va a acumular para efectos de este impuesto es la cantidad que haya recibido como consecuencia de la transmisión de la propiedad dentro de lo que se incluye el precio o la contraprestación y, en general, cualquier cantidad que se cargue o cobre al adquirente con motivo de dicha transmisión.

Desde luego que al ser un impuesto que lo que grava es el flujo de efectivo, el ingreso se acumula en el momento en que efectivamente se obtiene según lo señala el artículo 3, fracción IV de la Ley del IETU, el cual a su vez nos

remite a la Ley del Impuesto al Valor Agregado la que en su artículo 1º.-B establece:

“ARTICULO 1o.-B.- Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

...”

Por otro lado, es importante recalcar que el impuesto no se genera cuando la transmisión se da como consecuencia de un acto *mortis causa*, es decir, por herencia, así como tampoco por el contrato gratuito por excelencia, es decir, la donación, ya que, de conformidad con el artículo 8, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dichos actos no se consideran enajenación que es el acto que queda gravado de conformidad con el artículo 1º, fracción I de la Ley del IETU, salvo que en el caso de la donación, la misma se realizara por una persona para la cual dicho donativo no sea deducible en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II.3.4 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA

Ahora bien, para la persona que adquiere el bien intangible, la erogación que realiza se torna deducible en los términos que establece el artículo 5, fracción I de la Ley del IETU, el cual señala:

“Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

...”

Como podemos ver en este precepto, para que la erogación que una persona física o moral realiza para adquirir el derecho de propiedad sobre un bien intangible sea deducible, se requieren cumplir dos condiciones:

1) Que el bien intangible sirva para el desarrollo de su actividad, lo que significa que si una persona ha adquirido un bien intangible que en principio no tiene relación alguna con la actividad que desempeña gravada por dicha ley, por consecuencia no resulta un concepto deducible para efectos del pago de este impuesto. Ello desde luego reviste trascendencia porque existen casos en los cuales una persona dedicada a una cierta actividad, por ejemplo, un servicio personal independiente, decide invertir en un bien intangible a explotar en el futuro. En este caso, es claro que para la actividad que está desempeñando la adquisición del bien no será deducible, pero si lo será en caso de que haya ampliado sus actividades a las empresariales y tribute también bajo este régimen.

2) Que dé lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única. El presente requisito interpretado literalmente constituye desde luego un exceso por parte del legislador, puesto que en la forma en que se encuentra redactado el precepto, parece exigir que forzosamente haya dado lugar a la obtención de un ingreso, de manera tal que una erogación que se haya realizado con la intención de obtener el mismo pero que finalmente no se haya conseguido lo que sucede muy a menudo en el ámbito empresarial, no resulta deducible porque no cumple con dicha condición. Estimamos que la interpretación que debe darse a dicho precepto no sólo para los casos en que se adquieren bienes intangibles sino desde luego en cualquier tipo de erogación, es que la misma se haya realizado con la intención de obtener un ingreso por el que se debe pagar el impuesto empresarial a tasa única aún y cuando éste no se haya logrado, ya que no sólo es una condición que impediría deducir erogaciones realmente efectuadas que desde luego iría en demérito de la capacidad contributiva del particular, sino una condición prácticamente imposible de comprobar en términos fácticos.

Ahora bien, tomando en consideración que este impuesto funciona bajo el esquema de flujo de efectivo, dichas erogaciones serán deducibles en su totalidad en el momento en que las mismas se realicen, es decir, aquí existe una diferencia fundamental con el impuesto sobre la renta, puesto que aún y cuando tenga la naturaleza de una inversión, su deducción va a poder realizarse en su totalidad en el mismo ejercicio en el cual se pague. Ello se desprende sin lugar a dudas del artículo 6º, fracción III de la Ley de la materia, el cual señala:

“Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

...

III. Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales...”

II.3.5 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Vistos los efectos fiscales que tiene la transmisión de un derecho de propiedad industrial en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial de tasa única, procede ahora revisar qué sucede en materia del impuesto al valor agregado, ya que como hemos venido viendo a lo largo del presente trabajo, el acto jurídico también incide en dicho gravamen.

El artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prescribe lo siguiente:

“ARTICULO 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

...”

El concepto de enajenación de bienes es en atención al artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el mismo que establece el artículo 14 del

Código Fiscal de la Federación, el cual en su fracción I nos engloba en términos generales lo que debe entenderse por enajenación de bienes, cuando habla de toda transmisión de propiedad, lo cual significa indudablemente que hay enajenación cuando se celebra cualquier acto por virtud del cual el derecho real de propiedad pasa de manos de una persona a otra, no quedando comprendidos en dicho supuesto la donación y la transmisión por herencia, pues el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado los excluye expresamente.

Ello significa entonces que la actividad consistente en la transmisión de un derecho de propiedad industrial, indudablemente que genera la obligación de pago del impuesto al valor agregado a cargo de quien enajena el activo intangible teniendo el derecho de trasladarlo al adquirente, en términos del artículo 1º, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 12 de la Ley de la materia, el impuesto se va a calcular tomando como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

En este caso, podemos mencionar que si las partes contratantes por ejemplo pactan un determinado precio por la transmisión del derecho de propiedad del bien intangible y además se establece en el contrato la obligación de parte del adquirente de pagar la tarifa que corresponda pagar por la inscripción del contrato ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial y los honorarios de los asesores legales para llevar a cabo el trámite correspondiente, ello técnicamente debe formar parte del precio respectivo y, por ende, para determinar el monto del impuesto al valor agregado.

II.3.6 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para quien adquiere el activo de propiedad industrial tiene en principio la obligación de aceptar el traslado del impuesto que le realiza quien le enajenó el bien intangible, de conformidad con lo que dispone el artículo, 1º, en el párrafo segundo que sigue a la fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual dispone:

“Artículo 1º. ...

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

...”

Desde luego que el impuesto que paga en atención al artículo antes transcrito, puede acreditarlo en términos de lo que dispone el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual señala:

“ARTICULO 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

...”

Como ya se dijo en su momento al analizar los efectos fiscales en materia del impuesto al valor agregado derivado de la explotación de derechos de propiedad industrial, para que el acreditamiento del impuesto pagado sea procedente, es necesario que se reúnan los requisitos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los cuales destaca la exigencia de que el bien intangible sea estrictamente indispensable para la realización de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto distintas a la importación. De la misma forma y como ya se dijo en su momento, el concepto de

estrictamente indispensable tiene la misma connotación que en materia del impuesto sobre la renta como la misma fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado precisa, es decir, se entiende que una erogación tiene el carácter de estrictamente indispensable cuando está vinculada con el objeto de la actividad de la persona física o moral y que de no realizarse sus ingresos disminuirían o se pondría en riesgo su existencia.

II.4 REGALÍAS POR LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

Como se apuntó en un inicio, por la naturaleza incorpórea de los bienes intangibles sobre los que se ejerce un derecho de propiedad industrial, es posible que dicho derecho se licencie a favor de una o más personas sin perder la propiedad del mismo y tampoco su uso. En efecto, la cualidad de intangible permite conceder licencias de uso a favor de diversas personas pudiendo incluso el titular continuar con el uso del derecho licenciado.

La licencia de derechos sobre patentes, modelos de utilidad y diseños industriales tiene su origen en el artículo 63, párrafo primero de la Ley de la Propiedad Industrial el cual establece:

“Artículo 63.- El titular de la patente o registro podrá conceder, mediante convenio, licencia para su explotación. La licencia deberá ser inscrita en el Instituto para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros.

...”

Como podemos ver, dicho precepto hace referencia a la posibilidad de licenciar la patente concedida o el registro que es justamente en donde se encuadra la facultad de licenciar un modelo de utilidad o un diseño industrial que son las figuras respecto de las cuales lo que se obtiene no es un título de patente sino un registro. Esto significa a su vez que a diferencia de los actos por virtud de los cuales se transfieren por completo los derechos de propiedad industrial que se tienen sobre este tipo de intangibles, la licencia no se puede otorgar sobre inventos, modelos o diseños que se encuentren en trámite de otorgamiento de

patente o registro, lo cual obedece al hecho de que en todo caso el legislador ha estimado que resulta necesario primero que el objeto que se pretende proteger supere el examen de novedad que la ley exige para poder licenciarlo, es decir, no se puede licenciar en este caso un invento que en realidad no cumple con tal característica.

En el mismo sentido para el caso de las marcas, avisos y nombres comerciales, existe la posibilidad de conceder licencia sobre los derechos que se tienen sobre dichos bienes intangibles en atención a lo que dispone el artículo 136 de la Ley de la Propiedad Industrial, mismo que prescribe lo siguiente:

“Artículo 136.- El titular de una marca registrada o en trámite podrá conceder, mediante convenio, licencia de uso a una o más personas, con relación a todos o algunos de los productos o servicios a los que se aplique dicha marca. La licencia deberá ser inscrita en el Instituto para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros.”

En este caso y a diferencia de los inventos, modelos de utilidad y diseños industriales, es decir lo que genéricamente podemos llamar invenciones, los signos distintivos (marcas, avisos y nombres comerciales) sí pueden ser licenciadas cuando se encuentran en trámite de registro, situación que obedece al hecho de que el derecho sobre el uso de este tipo de bienes no nace necesariamente con el título de registro sino que se adquiere a través del uso, por lo que a partir de que el bien se comienza a utilizar se considera que el derecho sobre el mismo se está ejerciendo, de manera tal que lo único que se adquiere con el título de registro que en su momento se obtiene es el derecho al uso exclusivo, es decir, no el uso simple y llano, sino el uso exclusivo, esto es, aquél que excluye a cualquier otra persona la posibilidad de su utilización. Esto lo podemos advertir con claridad en el artículo 87 de la Ley de la Propiedad Industrial, el cual establece:

“Artículo 87.- Los industriales, comerciantes o prestadores de servicios podrán hacer uso de marcas en la industria, en el comercio o en los servicios que presten. Sin embargo, el derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro en el Instituto.”

Lo anterior no sucede como ya se dijo en el caso de las invenciones pues su uso no genera ningún tipo de derecho, sino que los derechos que sólo pueden ser de uso exclusivo se generan única y exclusivamente con el otorgamiento del título respectivo y es por ello que no puede otorgarse licencia de uso sobre patentes, modelos de utilidad o diseños industriales sobre expedientes en trámite de patente o registro.

Ahora bien, el contrato de licencia de uso según el autor Rafael Pérez Miranda, se define de la siguiente forma:

“es un acto jurídico (convenio o contrato) en virtud del cual el titular de un derecho sobre una invención susceptible de explotación industrial patentada, registrada (modelo de utilidad o diseño industrial) o mantenida bajo secreto industrial, autoriza a otro su explotación, sin desprenderse de la titularidad del derecho, recibiendo como contraprestación una suma de dinero que generalmente se vincula a las ventas o utilidades obtenidas.”³⁸

Desde luego que dicha definición resulta acertada, pero para efectos del presente trabajo habría que agregar también a las marcas, avisos y nombres comerciales registrados o en trámite de registro, puesto que como lo hemos podido analizar también los derechos que se ejercen sobre estas figuras jurídicas son susceptibles de licenciarse. En tal virtud, se podría definir en forma completa al contrato de licencia en el ámbito tratado de la siguiente forma:

Es el contrato por virtud del cual una persona denominada licenciante otorga a otra denominada licenciatario el derecho de explotar temporalmente en forma exclusiva o no, los derechos derivados de una patente, un modelo de utilidad, un diseño industrial, un secreto industrial, o bien, los derechos de una marca, aviso o nombre comercial registrado o en trámite de registro sobre uno o todos los productos o servicios que estos últimos amparen, quien a su vez se obliga a pagar la prestación pactada.

Como se puede advertir los elementos del contrato son en este caso:

³⁸ Citado por ALVAREZ CHÁVEZ RAFAEL, La transmisión de derechos de propiedad industrial. Facultades del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, tesis de licenciatura, Facultad de Derecho, UNAM, México, 2001, p. 104.

1) El consentimiento de las partes, el cual se forma por la voluntad del licenciante que es el titular del derecho concedido o por conceder tratándose de signos distintivos, y por la del licenciatario que es la persona a quien se le transmite el derecho y quien a cambio realiza el pago de la prestación convenida.

II.4.1 LA REGULACIÓN FISCAL DE LAS REGALÍAS

En la legislación que regula a los derechos de propiedad industrial específicos, esto es, la Ley de la Propiedad Industrial, no se encuentran definidas las regalías pero de conformidad con lo hasta ahora visto es claro que se trata de la contraprestación que recibe la persona que concede la licencia de uso sobre los derechos que se tienen sobre un bien intangible de los regulados en dicha ley. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 15-B proporciona un concepto y define a las regalías de la siguiente forma:

“Artículo 15-B.- Se consideran regalías, entre otros, 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.

...”

El artículo antes transcrito nos da la definición de regalías para efectos fiscales y que tiene desde luego aplicación a las diversas leyes fiscales, específicamente a las de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial de tasa única e impuesto al valor agregado que son justamente las leyes que gravan la obtención de un ingreso de tal naturaleza o la actividad que la produce. Dicho precepto las considera como cualquier pago que recibe el licenciante por el uso o goce temporal de los bienes intangibles que ahí menciona. Sin embargo, y no obstante lo que comenta José de Jesús Gómez Cotero en el sentido de que a partir de la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1997 al artículo 15-B se pretendió dejar claros los conceptos que deberán ser considerados como

regalías para determinados sus efectos fiscales en los demás ordenamientos de la materia,³⁹ resulta prudente cuestionarse por qué el legislador desde esa fecha no ha reformado dicho precepto legal para actualizar su contenido, toda vez que contempla figuras jurídicas que ya no existen en la legislación de propiedad industrial actual y, por otro, deja de contemplar otras que se han ido incorporando recientemente.

Efectivamente, dentro de las figuras que el legislador aún conserva en el texto legal pero que ya han desaparecido del marco regulatorio tenemos a los certificados de invención o mejora, puesto que dicha figura ya no forma parte de la actual Ley de la Propiedad Industrial, sino que la misma se encontraba contemplada en la Ley de Invenciones y Marcas vigente hasta el año de 1994 en que justamente entró en vigor la primera de las citadas bajo el nombre de Ley de Fomento y Protección a la Propiedad Industrial y actualmente ya no existen certificados de mejora vigentes. Por otro lado, el artículo 15-B analizado, habla de marcas de fábrica cuando dicha figura jurídica tampoco existe ya en la legislación actual de propiedad industrial, pues en la Ley vigente se habla solamente de marcas de producto y de servicio. Dicha falta de actualización puede llevarnos sin lugar a dudas a considerar que los pagos por el licenciamiento de una marca de producto o servicio, es decir, las únicas que existen en la actualidad, no se consideran regalías puesto que en atención a lo que dispone el artículo 5º, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, al ser las normas que imponen cargas a los particulares de aplicación estricta, es claro que al no decir dicho precepto que se consideran regalías a los pagos que se realizan por el uso o goce temporal de marcas de producto o de servicio o simplemente de marcas, entonces en términos estrictos no deberían considerarse como tal y, por ende, no debería dársele el efecto fiscal que la legislación en la materia le da a las regalías.

Sin embargo, habrá quien diga que aún y cuando las marcas a que se refiere la actual Ley de la Propiedad Industrial no entran dentro de dicha definición, finalmente el artículo 15-B habla de cualquier otro derecho o propiedad similar, por

³⁹ Efectos fiscales de los contratos, Dofiscal Editores, 5a. ed., México, 2006, pág. 419.

lo que ahí se puede encuadrar sin lugar a dudas a los derechos sobre dichos bienes y, por ende, también deberán considerarse regalías los pagos por el derecho otorgado para el uso temporal a favor de un tercero. Dicha posición desde luego que es completamente válida pero entonces se genera la posibilidad en tal caso, de dilucidar la constitucionalidad de dicho precepto en la parte justamente que dice “u otro derecho o propiedad similar”, pues de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal uno de los principios que rigen a las contribuciones es el de reserva de ley que se ha entendido como la obligación que tiene el Estado de crear contribuciones únicamente mediante el Poder que formalmente tiene encomendada dicha función, el cual debe establecer en la ley con toda claridad y precisión los elementos del tributo, es decir, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa, el lugar y la época de pago, la cual además debe de cumplir con las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución.⁴⁰

En este sentido es claro que cuando se llega a la conclusión de que los pagos por el otorgamiento del uso o goce temporal de marcas de producto o de servicio se consideran regalías porque aunque las mismas no se encuentren contempladas en forma precisa en la ley, se trata de un derecho o propiedad similar, dicha cuestión queda en manos de la autoridad fiscal, es decir, del Poder Ejecutivo, que será quien defina cuándo estamos en presencia de un derecho similar para lo que tendrá que decir cuáles son los elementos que toma en consideración para concluir que se trata de derechos o propiedades similares lo que estimamos implica a su vez legislar realmente sobre el particular, puesto que para ello se requiere que la autoridad califique cuáles son las características del derecho o bien no contemplado, que lo hacen similar al que sí lo está, lo que se traduce en la incorporación de nuevos elementos a la ley que ésta no contempló en un inicio y que se constituye, por ende, en una transgresión al principio de reserva de ley.

⁴⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Ed. Oxford, México, 2010, pág. 48.

Con independencia de lo anterior, no debemos dejar de tener presente que cuando el artículo incluye la expresión u otro derecho o propiedad similar lo hace en la parte relativa a las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y es al final cuando señala “u otro derecho o propiedad similar”, con lo cual se refuerza la postura de la falta de inclusión de los ingresos obtenidos como consecuencia del licenciamiento de una marca de producto o servicio, puesto que esto lo único que significa es que cuando la ley hace referencia a otro derecho de propiedad similar lo hace para considerar que son regalías no sólo las cantidades que se pagan por la transferencia de los objetos precisados en esa última parte del primer párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, sino las que se pagan por la transferencia de cualquier otro derecho o propiedad similar, pero en ningún momento lo refiere a la primera parte del precepto, para que pudiéramos considerar que los ingresos que se obtengan por el licenciamiento de derechos similares a los expresamente contemplados tienen el carácter de regalías.

Por otro lado, el artículo tratado tampoco habla de los avisos comerciales que son según ya lo hemos visto en el capítulo I “las frases o expresiones que sirven a las personas físicas o morales para identificar sus productos o servicios de los demás de su especie o clase” y que desde luego aún y cuando también son un signo distintivo, tienen una existencia propia e independiente de las marcas y los nombres comerciales. De esta forma, considerar a los pagos por el licenciamiento de estos bienes intangibles como regalías con base en la última parte del primer párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación como se planteó en el caso de las marcas de producto y servicio, nos deja en la posibilidad de que en un análisis de constitucionalidad se declare que dicho artículo no cumple con el principio de reserva de ley contemplado en el artículo 31, fracción IV Constitucional, con independencia de que parece claro que dicha parte del citado artículo 15-B no se refiere a los ingresos derivados del uso del derecho de propiedad industrial, sino de su transferencia, lo que impide por tanto en una

interpretación estricta de dicho precepto, considerar a los ingresos derivados del licenciamiento de esta figura como regalías.

Lo mismo sucede en el caso de los esquemas de trazado de circuitos integrados que, si bien es cierto que es una figura poco socorrida en términos reales por la prácticamente ausencia de solicitudes de registro por los que se solicite su protección, no deja de ser en términos jurídicos un vacío legal que impide que de primera instancia los pagos por su licenciamiento en caso de presentarse no puedan estimarse como regalías.

De la misma forma, los secretos industriales no son mencionados en el precepto que se analiza, aún y cuando de conformidad con el artículo 84 de la Ley de la Propiedad Industrial, también existe la propiedad de otorgar una licencia de uso sobre dicha figura.

Lo anterior evidencia pues la necesidad de actualizar el contenido del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, pues resulta poco adecuado que existan diversas figuras jurídicas que califican como bienes intangibles y que no se encuentren referidos de manera específica en dicho precepto, estimándose que no resulta correcto que se considere que dichas figuras quedan incluidas dentro de los supuestos de analogía referido en la última parte del precepto, máxime que como se dijo, en el mejor de los casos dicha analogía el legislador la refiere a la obtención de los ingresos derivados de la transferencia del derecho, más no de su uso.

II.4.2 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los ingresos que se obtienen por parte de una persona física o moral por concepto de regalías definidas éstas en los términos anotados en el punto anterior, están gravadas en materia del impuesto sobre la renta tanto para las personas morales como para las físicas. El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece:

“Artículo 17. 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.

...”

En dicho precepto se incardinan los ingresos que obtiene una persona moral por concepto de regalías, pues habla de cualquier tipo de ingreso que obtenga una persona moral, lo que debe hacer en su totalidad siguiendo las reglas que prevé el numeral 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar el momento en que debe de hacer ello.

Tratándose de personas físicas sí se prevén de forma específica los ingresos que se obtengan por concepto de regalías tal cual lo establece el artículo 167 de la Ley de la materia el cual señala:

“Artículo 167. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

...”

Sin embargo, en virtud de lo señalado en el punto anterior de este capítulo, cuando el ingreso derive del otorgamiento de licencia de una marca, un aviso comercial, un esquema de trazado de circuito integrado o de un secreto industrial, entonces no puede estimarse que respecto del mismo se pueda considerar como objeto de tributación bajo el capítulo de otros ingresos en que se incardinan los contemplados en el artículo 167 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes referido, lo que nos lleva indudablemente a preguntarnos si deben considerarse como otros ingresos en términos del primer párrafo del numeral 166 de la Ley antes mencionada, o como un ingreso derivado de una actividad empresarial de acuerdo a lo que dispone el artículo 120 del mismo cuerpo legal.

En opinión del autor, la solución a dicha interrogante es la segunda de las opciones antes planteadas, es decir, el ingreso derivado del licenciamiento de un derecho de propiedad industrial no considerado como regalía de acuerdo a lo que dispone el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, debe de acumularse como un ingreso derivado de una actividad empresarial, conforme al citado numeral 120, párrafo primero y fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 75, fracción XXV del Código de Comercio.

La correlación de dichos preceptos nos llevan a estimar que el ingreso por licencia de marcas, avisos comerciales, esquemas de trazado de circuitos integrados y secretos industriales, es en cualquier caso una actividad empresarial, puesto que si dentro de estas últimas se encuentran las comerciales, el licenciamiento es un acto comercial de acuerdo a la citada fracción XXV del artículo 75 del Código de Comercio, pues persigue un fin de especulación comercial que es justamente uno de los criterios por los que una actividad se considera acto de comercio. De esta forma, al tener el carácter de un acto comercial y, por ende, una actividad empresarial y no encuadrar dentro del artículo 121, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por su falta de adecuación a la definición de regalías prevista en el diverso numeral 15-B del Código Fiscal de la Federación, dicho ingreso debe considerarse como derivado de una actividad empresarial por lo que se le deberán aplicar las reglas contempladas en el capítulo II del título IV de la citada Ley tributaria para efectos de determinar el impuesto que corresponda pagar por tal ingreso.

II.4.3 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Desde luego que las erogaciones que realiza el licenciatario por concepto de regalías son deducibles al 15% por ejercicio fiscal según lo dispone el artículo 39, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual señala:

“Artículo 39. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

...

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.

...”

Dicho precepto desde luego es aplicable para las personas morales al encontrarse dentro del título que las regula en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y también lo es para las personas físicas de conformidad con lo que dispone el artículo 124, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, en relación con las personas morales, es interesante detenerse a analizar la fracción referida, pues el legislador en forma inexacta considera que los pagos por concepto de regalías tienen la naturaleza jurídica de un gasto diferido, pues expresa que el porcentaje al que se refiere se aplicará a regalías y a otros gastos diferidos, lo que significa que para el legislador las regalías son especies de gastos diferidos. Empero, lo cierto es que las regalías pueden ser gastos o cargos diferidos puesto que su configuración se puede dar, tanto en activos intangibles cuyos beneficios tengan una duración inferior a la que tiene la actividad de la persona moral (gastos diferidos) como en aquellos en los que dichos beneficios sean por un período ilimitado que dependa de la duración de la actividad de la persona moral. Ello es así, porque si las regalías son pagos de cualquier clase por concepto del uso temporal de activos intangibles, la temporalidad del beneficio que recibe el licenciatario para explotar dichos bienes puede ser inferior a la duración de la actividad de la persona moral caso en el cual se constituirá como un gasto diferido, o bien, puede ser igual a la duración de la actividad de la empresa en casos en que la existencia jurídica de esta última llegue a ser menor a la temporalidad de la licencia que le fue concedida, casos en los que se traduciría automáticamente en un cargo diferido.

Esto nos lleva a concluir en relación con este punto, que hubiese sido más exacto que el legislador estableciera en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un supuesto aparte para el caso de las regalías ya sea que se enmarquen como gastos o cargos diferidos y, en fracciones aparte establecer diversos porcentajes para estas dos especies de inversiones.

Por otra parte, en cuanto a las personas físicas es claro que se aplica directamente el artículo 39, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para deducir ejercicio tras ejercicio el 15% de las regalías que tengan a su cargo hasta agotar el total de la inversión respectiva, lo que desde luego como ya vimos también se hace en los mismos términos para las personas morales.

Ahora bien, así como los ingresos que derivan del otorgamiento de licencias por uso de marcas, avisos comerciales, esquemas de trazado de circuitos integrados o secretos industriales, no pueden acumularse como regalías, las erogaciones por tales conceptos tampoco pueden estimarse como tales. Por ende, 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 un gasto o un cargo diferido de acuerdo a las reglas ya dadas en este mismo capítulo y en base a ello determinar el porcentaje a depreciar que resulte aplicable de acuerdo al artículo 39 fracciones I o III según sea el caso. En el caso de las personas físicas deberá darse el tratamiento de gasto diferido por ser el más benéfico para éstas al no poderse aplicar a éstas las reglas para la distinción entre gastos y cargos diferidos que aplican a las personas morales, según se analizó en el punto relativo a los efectos fiscales de la erogación por adquisición de activos intangibles.

II.4.4 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Por lo que hace al ingreso por concepto de regalías en materia del impuesto empresarial de tasa única, éste se encuentra gravado en términos de lo que dispone el artículo 1º, fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa

Única, toda vez que dichos ingresos se consideran obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios personales independientes, ya que de conformidad con el artículo 3, fracción I de dicha ley, el concepto de dicha actividad es el mismo que en materia del impuesto al valor agregado. En este sentido, el artículo 14, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

...

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

...”

De esta forma, es claro que la prestación consistente en permitir a otra persona el uso de manera temporal de un activo intangible por el que se obtiene a cambio el pago de regalías, tiene la naturaleza jurídica de una prestación de servicios independientes por exclusión, ya que no encuadra en la definición de enajenación o de uso o goce temporal de bienes, pues no se adecua ni a lo dispuesto por los artículos 8, párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 14 del Código Fiscal de la Federación, para considerarse enajenación, como tampoco al artículo 19 de la primera de las leyes citadas para darle la naturaleza de otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

Desde luego debe tomarse en consideración lo dispuesto por el artículo 3, fracción I, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única la cual señala que no se van a considerar dentro de las actividades gravadas a que se refiere el primer párrafo de dicha fracción “el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías”, por lo que es claro que cuando el pago se dé en dicha situación, el ingreso obtenido no generará obligación de pago del impuesto, como tampoco será deducible la erogación como se ve en el siguiente punto.

II.4.5 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

Los efectos fiscales de las erogaciones por concepto de regalías en este impuesto no tienen variación alguna en relación con aquéllas que se realizan para adquirir los activos intangibles, ya que les aplica en los mismos términos tanto el artículo 5º, fracción I, como el numeral 6º, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por lo que basta que el bien intangible sirva para el desarrollo de su actividad, que dé lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única y que el pago por concepto de regalías haya sido efectivamente erogado para que sea deducible en su totalidad sin tener que sujetarse a las reglas de amortización como las que operan en materia del impuesto sobre la renta.

Como consecuencia del segundo requisito mencionado para que la erogación sea deducible, es decir, del que exige que la erogación dé lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto, el pago de regalías entre partes relacionadas en México o en el extranjero no son deducibles, puesto que dichas erogaciones no dan lugar a ingresos por los que se deba pagar el impuesto en los términos del artículo 3, fracción I, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

II.4.6 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En materia del impuesto al valor agregado y con las referencias que ya hemos hecho a la ley de la materia cuando se trató el efecto en el impuesto empresarial de tasa única, es claro que la obligación de permitir a otra persona el uso temporal de un bien intangible a cambio de un pago, constituye la prestación de un servicio personal independiente, en términos de los artículos 1º, fracción II y 14, fracción VI de la Ley, por lo que el licenciante tiene la obligación de pagar el impuesto al valor agregado por el desarrollo de dicha actividad y al igual que sucede cuando se tiene la obligación de pagar dicho impuesto cuando enajena un

bien intangible, se tiene el derecho de trasladarlo al adquirente, en términos del artículo 1º, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto a pagar en este caso se va a calcular en términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tomando en cuenta el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo los pagos que se hayan realizado por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Ahora bien, toda vez que un contrato por el que se otorga el derecho de uso temporal de un bien intangible debe de registrarse en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, al igual que sucede en la enajenación del bien, si las partes contratantes pactan como regalías para otorgar el uso temporal del bien intangible una cierta cantidad y además se establece en el contrato la obligación de parte del licenciataria de pagar la tarifa que corresponda pagar por la inscripción del contrato ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial y los honorarios de los asesores legales para llevar a cabo el trámite correspondiente, ello técnicamente debe formar parte del precio respectivo y, por ende, para determinar el monto del impuesto al valor agregado.

II.4.7 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Quien paga las regalías por la licencia de derechos de propiedad industrial, tiene como ya hemos visto en diversas ocasiones, la obligación de soportar el traslado del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 1º, segundo párrafo posterior a la fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, tiene el derecho de acreditarlo de conformidad con el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo como en cualquier otro caso necesario para que proceda el acreditamiento, que se reúnan los requisitos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los cuales destaca la exigencia de que el bien

intangibles licenciados sea estrictamente indispensable para la realización de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto distintas a la importación. En relación con lo anterior, es importante destacar que el concepto de estrictamente indispensable tiene la misma connotación que en materia del impuesto sobre la renta como la misma fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado precisa, es decir, se considera que una erogación es estrictamente indispensable cuando está vinculada con el objeto de la actividad de la persona física o moral y que de no realizarse sus ingresos disminuirían o se pondría en riesgo su existencia. De esta forma, si el licenciatario se encuentra pagando regalías por derechos de propiedad intelectual que no tienen relación alguna con la actividad que desarrolla, el impuesto al valor agregado indudablemente no podrá ser acreditable, por lo que dicho requisito no puede soslayarse para tales efectos.

CAPÍTULO III

REGULACIÓN FISCAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL EN SENTIDO ESTRICTO

De la misma forma que sucede con la regulación fiscal de la propiedad industrial, poco se estudia y escribe sobre la normatividad tributaria de la propiedad intelectual en sentido estricto, es decir, sobre aquella que establece los efectos fiscales derivados de la explotación directa o indirecta o la transmisión de los derechos protegidos por esta rama del Derecho, por lo que en este capítulo justamente lo que se realiza es precisamente el análisis de la legislación en este aspecto, debiendo destacarse que, si bien es cierto, muchas de las consecuencias son muy similares precisamente por el hecho de ser preceptos destinados a regular efectos fiscales de derechos sobre bienes intangibles, existen algunas diferencias en virtud de que siempre se ha considerado no sólo por el legislador, sino por la sociedad en general, que los derechos de autor al ser precisamente prerrogativas concedidas a favor de personas que enriquecen la cultura del país y satisfacen necesidades del espíritu humano, entonces deben los ingresos que se obtienen por su explotación, tener en ciertos casos un trato diferenciado en comparación con los que obtienen otras personas cuando su ingreso deriva de otro tipo de actividad o recae sobre otro tipo de derechos aún y cuando estos se detentan a su vez, sobre bienes intangibles pero que no se encuadren dentro de los derechos de autor.

Para proceder al análisis de las normas tributarias que regulan los derechos de propiedad intelectual en sentido estricto y al igual que se señaló en el capítulo anterior, los ingresos que obtiene una persona derivada de este tipo de derechos los podemos clasificar en:

a) Los que se derivan de la explotación directa del derecho de propiedad industrial por parte del titular del mismo o de un tercero que lo ha adquirido por alguna forma traslativa de la propiedad del derecho.

b) Las que se desprenden de la transmisión o cesión del derecho a favor de un tercero.

c) Las que se originan como consecuencia del licenciamiento de los derechos de propiedad industrial, es decir, de la autorización a un tercero de explotar de manera temporal el derecho respectivo.

Como consecuencia de lo anterior, el análisis de la regulación fiscal respectiva, se llevará a cabo examinando primero los efectos fiscales producidos por la obtención de ingresos y realización de erogaciones por la explotación directa del titular del derecho o de quien lo obtuvo de un tercero; posteriormente, los que se obtienen por la transmisión del derecho a un tercero; y finalmente, los que se generan por el hecho de otorgar un contrato de licencia a favor de otra persona.

III.1 CONSECUENCIAS FISCALES POR LA EXPLOTACIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL.

Es indudable que aún y cuando el creador de una obra protegida por el derecho de propiedad intelectual sólo puede ser una persona física y, por ende, el derecho moral, es decir, el derecho a que una persona sea reconocida como el autor de la obra protegida de manera permanente y a que la misma sea conservada en su integridad sin modificaciones que alteren su esencia, ello no sucede en relación con los derechos patrimoniales que genera la misma. De esta forma, y tal y como se vio en el capítulo I al analizar los tipos de derechos que se desprenden de la creación de una obra protegida por el derecho autor, los derechos patrimoniales son precisamente esa facultad de explotar comercialmente la obra creada para la obtención de ingresos que retribuyan el esfuerzo intelectual realizado, o bien, que motive al creador a seguir desarrollando obras que enriquezcan el acervo cultural de nuestro país, lo que al lograrse se convierte en la obtención de un ingreso para quien la explota y un egreso para quien la adquiere cuyos efectos fiscales enseguida se tratan.

III.1.1 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El ingreso generado como consecuencia de la explotación de obras protegidas por la Ley Federal del Derecho de Autor, puede ser obtenido tanto por una persona física como por una persona moral, ya que aún y cuando como se ha señalado en diversas ocasiones, el creador de la obra sólo puede ser una persona física, por el derecho que tiene de transmitir esa facultad de explotación a un tercero, también las personas morales pueden generar ingresos por dicha explotación una vez que el derecho patrimonial ha pasado a formar parte de su patrimonio derivado de cualquier acto jurídico por virtud del cual se transmita la propiedad.

Así como sucede en la obtención de un ingreso por la explotación de un derecho de propiedad industrial, el que obtienen las personas morales por la explotación de un derecho de autor, de un derecho conexo o de una reserva de derechos es un ingreso gravado en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, cuando dicho ingreso lo obtiene una persona física, de conformidad con el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ésta se encuentra obligada al pago del impuesto, pero es necesario distinguir si el ingreso lo obtiene el titular originario o uno derivado, puesto que la ley hace distinciones en función de la explotación directa o derivada.

En el primer caso, es decir, cuando el ingreso lo obtiene directamente el titular, su obligación de acumular el ingreso y, por ende, pagar el impuesto en relación con el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende del numeral 121, fracción XI de dicha ley. Sin embargo, tal y como sucede con la regulación de los ingresos obtenidos por la explotación de derechos de propiedad industrial, en este caso la ley también incurre en imprecisiones y lagunas, puesto que sólo habla de los ingresos obtenidos por la explotación de derechos de autor, dejando de lado los obtenidos por la explotación de derechos conexos, así como

los que derivan de la titularidad de una reserva de derechos. En efecto, no debemos olvidar que tal y como se desarrolló en el capítulo I de este trabajo, la Ley Federal del Derecho de Autor no solamente regula derechos de autor, sino también las dos figuras jurídicas antes citadas, las que también generan derechos patrimoniales de explotación, por lo que los ingresos que se obtengan como consecuencia del uso de dicho derecho, también se traducen en el incremento en el patrimonio del contribuyente y, por ende, la obligación del pago del impuesto. De esta forma, tenemos que en el artículo 121, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se encuentra incardinado dentro del capítulo II del título IV correspondiente a los Ingresos por actividades empresariales y profesionales, se establece lo siguiente:

“Artículo 121. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

...”

De conformidad con dicho precepto, los ingresos que obtenga una persona física derivados de la explotación de derechos de autor son ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales y, por ende, el contribuyente debe tributar en relación con los mismos de conformidad con dicho capítulo II. Sin embargo, del análisis del precepto se puede advertir que sólo se refiere a la explotación de derechos de autor, pero en ningún momento habla de los obtenidos por derechos conexos o por reservas de derechos que son figuras que si bien forman parte del objeto de protección de la Ley Federal del Derecho de Autor, no son propiamente derechos de autor. En efecto, el hecho de que estos últimos se encuentren regulados en esta última no significa que se consideren

como derechos de autor en estricto derecho, por lo que es claro que no se puede estimar que los ingresos obtenidos por su explotación sean acumulables por la realización de una actividad empresarial en términos de dicha fracción. No obstante ello, se podría argumentar que el sujeto obligado al pago del impuesto debe de pagar el impuesto sobre la renta en atención al mismo artículo 121, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues si bien es cierto que dicha fracción no hace referencia a los derechos conexos, sí habla de cualquier otro ingreso obtenido por la explotación de derechos de autor y la obtención de los ingresos derivados de la titularidad de derechos conexos sólo pueden darse como consecuencia de la explotación de un derecho de autor.

No obstante ello, nos parece más adecuado considerar que el ingreso que obtiene una persona por ser titular de derechos conexos se debe tratar como un ingreso por la realización de una actividad empresarial, pero no derivado del contenido del artículo 121, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino por lo que dispone el artículo 120, primer párrafo y fracción I de dicha Ley que señala:

“Artículo 120. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

...

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

...”

Como se puede ver, cuando el ingreso provenga de una actividad comercial, se le debe de dar el tratamiento de ingreso proveniente de una actividad empresarial. Ahora bien, de conformidad con el artículo 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se entiende por actividad comercial aquélla que se

estima como tal de acuerdo a las leyes federales, en este caso, el Código de Comercio que es el que señala qué debe entenderse como actos comerciales. De esta forma, aún y cuando la explotación de un derecho conexo no encuadra en ninguna de las primeras veinticuatro fracciones que en el artículo 75 del Código de Comercio se contienen, es claro que por existir ánimo de lucro en su explotación, se considera acto de comercio en términos de la fracción XXV de dicho precepto y, en tal medida, es ingreso por actividad empresarial debiendo tratarse de acuerdo a las reglas para tributar contenidas en el capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo mismo sucede con los ingresos derivados de la explotación de una reserva de derechos, puesto que en atención a su conceptualización y naturaleza jurídica desarrollada en el primer capítulo de este trabajo, no son ingresos por la explotación de derechos de autor, sino que constituyen una figura completamente diversa aún y cuando se encuentre regulada por la Ley Federal del Derecho de Autor. No obstante ello, estimamos que también encuadra dentro del artículo 120 primer párrafo y fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues los ingresos que se obtienen por su explotación se dan con motivo del ánimo de lucro de su titular, puesto que por el objeto de protección de dichas reservas resulta más que claro que su explotación sólo puede hacerse en el ámbito comercial en cuanto al derecho patrimonial se refiere.

Asimismo, es importante destacar que en la obtención de ingresos por la explotación de los derechos conexos y las reservas de derechos, es intrascendente que la misma la realice su titular original o uno derivado, pues en relación con éstos no existe la distinción que para los derechos de autor específicamente sí prevé el artículo 167, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que como enseguida lo vemos, sólo en este último caso el sujeto pasivo del tributo está obligado a contribuir con base en el artículo 120, párrafo primero y fracción I de la citada ley.

En este orden de ideas, si el ingreso generado por la explotación de un derecho de autor es obtenido por una persona distinta al titular original, es decir,

se trata de un titular derivado, entonces su obligación del pago del impuesto se registrará por el numeral 167, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece:

“Artículo 167. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.

...”

Lo anterior se traduce entonces en que el sujeto pasivo del tributo deberá pagar el impuesto sobre la renta mediante declaraciones provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, con la característica de que al ingreso obtenido no le podrá restar deducción alguna, debiendo pagar un impuesto equivalente al 20% del ingreso obtenido para el caso de que se trate de ingresos esporádicos y el que resulte de aplicar la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el caso de que dichos ingresos los obtenga de manera periódica. Lo anterior, desde luego con independencia de la presentación y pago del impuesto anual mediante la declaración respectiva en términos del artículo 175 de la citada Ley.

Sin embargo, en el caso de que la persona que reciba ingresos por derechos de autor, reciba adicionalmente de la misma persona pagos por concepto de sueldos o salarios o conceptos asimilados, los primeros se considerarán también como salarios, por lo que tributarán en los términos del capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y ya no en los términos del capítulo IX.⁴¹

III.1.2 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

⁴¹ PÉREZ CHÁVEZ, José, CAMPERO GUERRERO, Heladio, FOL OLGUÍN, Raymundo, Régimen fiscal de los demás ingresos, Tax Editores, 2a. ed., México, 2005, pág. 34.

Respecto de las erogaciones que se realicen para la adquisición de un derecho de autor, derecho conexo o reserva de derechos, es importante distinguir aquellas que se realizan para obtener la titularidad del derecho respectivo de las que se efectúan simplemente para gozar de la obra u objeto protegido por el derecho correspondiente. En efecto, una persona puede llevar a cabo erogaciones como pago de investigaciones, derechos, salarios, etcétera, con el fin de generar una obra u objeto protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor, supuesto en el cual las erogaciones efectuadas en términos estrictos deberán ser consideradas como gastos o cargos diferidos dependiendo de su duración y de la duración de la persona moral que los adquiere en términos del artículo 38, párrafos tercer y cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiendo amortizarse el 5% de dichas erogaciones en forma anual si se estiman como cargos diferidos y de 15% cuando se trate de gastos diferidos de acuerdo a lo que establece el artículo 39, fracciones I y III de esta última ley.

Ahora bien, en el caso de que las erogaciones que realice el contribuyente no sean para obtener la titularidad del derecho, sino para gozar de él mediante la adquisición del bien material en que se encuentra incorporada la obra u objeto de protección, en atención al principio de simetría fiscal, así como para la persona que explota el derecho de autor, el derecho conexo o la reserva de derechos el ingreso es acumulable, la erogación que realiza quien adquiere el bien en el que se encuentra incorporado el derecho respectivo es deducible, siempre y cuando cumpla con los requisitos que para tal efecto establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta para tal efecto. De esta forma, tratándose de personas morales, la erogación será deducible si cumple con los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el tratamiento que se le dará será el de inversión, gasto o costo, dependiendo del tipo de bien en que se encuentre incorporado el derecho respectivo.

En efecto, puede darse el caso que una persona adquiriera una escultura para decorar su oficina, caso en el cual superando el examen de estrictamente indispensable que exige el artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, la erogación que realiza puede considerarse como una inversión, pues no está destinada a ser consumida en el ejercicio en que se adquirió. Desde luego que no obstante que como sucede en la mayoría de las adquisiciones que se dan de derechos de propiedad intelectual que se encuentran incorporados a un bien de carácter corpóreo, no resulta sencillo distinguir si la erogación fue por el bien material, por la creación intelectual incorporada en la misma o por ambas y, en este último caso, en qué porcentaje se dio ello, la erogación correspondiente será deducible cuando cumpla con los requisitos legales que se establecen para tal efecto según ya se ha dicho, sin que dicha cuestión resulte trascendente para estos efectos.

En relación con el presente punto, es importante destacar que tal y como se señaló en el capítulo anterior cuando se trataron las erogaciones para la adquisición de un derecho de propiedad industrial, existe la problemática que tratándose de personas físicas, si bien es cierto que se les debe dar el tratamiento de inversiones, la ley no señala cuál es el criterio en virtud del cual se le va a considerar gasto o cargo diferido, pues no resulta aplicable el que prevé el artículo 38, párrafos tres y cuatro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que son los que establecen específicamente las diferencias entre dichas especies de inversión para el caso de las personas morales. Por ende, como se dijo en el capítulo precedente, se considera que también se tiene que llegar a la misma conclusión de que la interpretación debe ser en el sentido de que se considere como un gasto diferido por ser el que más beneficio le representa al contribuyente al permitirle deducir el 15% anualmente de acuerdo con el numeral 39, fracción III de la citada Ley.

III.1.3 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

En relación con el IETU, el tratamiento no es diverso al de cualquier otra enajenación de bienes, pues lo importante es precisamente que se despliegue dicha actividad para que se considere gravado el acto respectivo. En este sentido, el artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que

prevé como objeto del impuesto los ingresos que deriven de la enajenación de bienes, nos lleva a la rápida conclusión de que el ingreso por la enajenación de un bien en el que se encuentra incorporada una obra protegida por el derecho de autor genera la obligación del pago del impuesto, sin importar cuánto represente en el valor del bien la creación incorporada.

III.1.4 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA

En relación con los efectos fiscales en materia de IETU, a diferencia del impuesto sobre la renta, no es necesario distinguir entre las erogaciones que se realizan con la finalidad de adquirir la titularidad del derecho respectivo y aquéllas que se llevan a cabo adquiriendo el bien en el que se encuentra incorporada la obra un objeto protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor, en virtud de que como se señaló en el capítulo II, al funcionar este impuesto bajo el esquema de flujo de efectivo, en cualesquiera de ambos casos, la erogación respectiva será deducible en el momento en que es efectivamente pagada, en términos de lo que disponen los artículos 5, fracción I, en relación con el 6, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, cuyos requisitos principales para ser deducibles ya fueron analizados en el capítulo anterior del presente trabajo.

III.1.5 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En principio como se dijo en el capítulo II, el ingreso no es en sí el objeto del impuesto, sino la actividad prevista en el artículo 1º, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo la persona que despliega dicha actividad el contribuyente de derecho de esta contribución, teniendo la facultad de trasladarlo al consumidor final. Ahora bien, la explotación de derechos de autor y derechos conexos puede darse únicamente a través de la enajenación de bienes, en virtud de que en tal caso lo que se enajena es la obra misma ya sea de forma repetitiva cuando el objeto lo permite (v.gr. los ejemplares de un libro), o bien, mediante una única enajenación (v.gr. la venta de una pintura o escultura). Mientras que en el

caso de la reserva de derechos, la explotación del objeto de protección puede ser tanto a través de la enajenación de bienes, como mediante la prestación de servicios, en virtud de que sus especies son auténticos signos distintivos,⁴² los cuales pueden ser utilizados tanto para una como otra actividad.

En todo caso, ya sea que se desarrolle una u otra actividad y con ella se esté explotando un derecho de autor, un derecho conexo o una reserva de derechos, las personas físicas o morales tienen la obligación de pagar el impuesto al valor agregado en términos del artículo 1º, fracciones I y II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, salvo cuando el derecho de autor se encuentre incorporado en libros, periódicos y revistas, según se desprende de lo dispuesto por el numeral 9, fracción III de la citada Ley el cual dispone:

“ARTICULO 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

...”

Esto significa entonces que no existe el mismo tratamiento para cualquier autor sino que dependiendo del tipo de obra, la enajenación respectiva estará gravada por el impuesto al valor agregado o exenta. En este sentido, si una determinada persona se encuentra explotando los derechos patrimoniales que se derivan de una obra escrita por él mediante la venta de libros que constituyen la reproducción de la obra misma, entonces la enajenación que de cada ejemplar se realice no estará gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, empero, si la obra que se está enajenando es un medio material en el que se contiene una obra musical (v.gr. un disco compacto), en ese caso la enajenación sí causa el impuesto. Pareciera ser entonces que el legislador lo que pretendió fue darle un

⁴² Desde luego en una acepción diversa a los que constituyen marcas, pero no lejos de su finalidad. Tan es así que existen casos en los cuales se utiliza en la práctica la conocida como protección acumulada, es decir, un mismo objeto (v.gr. el nombre de un grupo musical) se protege mediante una reserva de derechos y también a través de una marca.

tratamiento distinto a las enajenaciones de libros, periódicos y revistas cuando la enajenación la lleve a cabo el autor mismo, con el objetivo de incentivar las creaciones literarias en cualesquiera de dichas formas, pero no parece muy claro por qué sólo en esos casos y no en otros cuya aportación a la cultura y manifestación de la libertad de expresión resultan igualmente importantes, como podría ser justamente una obra musical, pictórica o escultórica, lo que desde luego se puede traducir en un tratamiento desigual en violación al principio de equidad que rige en materia de contribuciones según lo dispone el numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Desde luego que al igual que en la enajenación de un bien o prestación de servicios que incorpora un derecho de propiedad industrial, existe la posibilidad de que el contribuyente de derecho traslade el impuesto respectivo, en este caso también opera dicha posibilidad de conformidad con lo que señala el artículo 1º, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la base gravable sigue las mismas reglas, es decir, se tomará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto de acuerdo a lo que establece el numeral 12 de la citada Ley.

III.1.6 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Cuando con motivo de la adquisición de un bien material o la utilización de un servicio que tenga incorporado un derecho de autor, derecho conexo o reserva de derechos se esté obligado al pago del impuesto, dicho impuesto podrá ser acreditable con base en lo que dispone el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando se reúnan los requisitos previstos en el diverso numeral 5 de dicha Ley. Ahora bien, si por alguna razón quien realiza la erogación correspondiente y le es trasladado el impuesto respectivo pero su actividad consiste en la enajenación de libros, periódicos o revistas, es decir, su actividad se encuentra exenta, entonces no

podrá acreditar dicho impuesto, precisamente por el hecho de que no es sujeto del impuesto al valor agregado, empero, podrá deducirlo para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo que dispone el artículo 32, fracción XV de esta última legislación, el cual prevé a *contrario sensu* la posibilidad de deducir el pago del impuesto al valor agregado cuando se pague y no se tenga la posibilidad de acreditarlo.

III.2. CONSECUENCIAS FISCALES POR LA TRANSMISIÓN O LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL.

No obstante que al igual que los derechos de propiedad industrial, los derechos de autor son bienes intangibles que se encuentran dentro del comercio y que, en principio, podría entenderse que en todos los casos existe la posibilidad de transmitir o licenciar los mismos a un tercero por parte de su titular, del análisis de la legislación autoral nos encontramos con tratamientos diversos dependiendo del tipo de figura jurídica de la que estemos hablando, es decir, no tenemos la misma regulación para los derechos de autor que para los derechos conexos, así como tampoco para las reservas de derechos, que es justamente lo que pasa a tratar en el siguiente punto.

III.3 CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL.

En el primer capítulo del presente trabajo se hizo referencia a que, si bien es cierto, los derechos de autor, los derechos conexos y las reservas de derechos son figuras jurídicas existentes y reguladas en la Ley Federal del Derecho de Autor, la razón de su protección no es exactamente la misma, no obstante ser en todos los casos necesaria y, por ende, no se otorgan los mismos derechos a sus titulares. Ello se refleja entre otros casos en la regulación que la citada ley hace respecto a la posibilidad de transmitir o licenciar los derechos patrimoniales respectivos.

En relación con los derechos patrimoniales de los derechos de autor, es claro que éstos son objetos susceptibles de ser transmitidos a favor de terceros, mediante la cesión de los mismos, tal y como se desprende del artículo 30 de la Ley Federal del Derecho de Autor que establece lo siguiente:

“Artículo 30.- El titular de los derechos patrimoniales puede, libremente, conforme a lo establecido por esta Ley, transferir sus derechos patrimoniales u otorgar licencias de uso exclusivas o no exclusivas.

Toda transmisión de derechos patrimoniales de autor será onerosa y temporal. En ausencia de acuerdo sobre el monto de la remuneración o del procedimiento para fijarla, así como sobre los términos para su pago, la determinarán los tribunales competentes.

...”

Pero como se puede advertir, además de la facultad de transmitir sus derechos patrimoniales, el autor de una obra protegida por el derecho de autor, tiene garantizado el derecho a obtener una remuneración por dicha transmisión, sin la cual evidentemente ésta sería nula o, bien, el titular original tendría la posibilidad de exigir que la remuneración sea fijada por los tribunales competentes.

Sin embargo, cuando la ley trata a los derechos conexos, si bien es cierto que de su contenido se puede desprender que cuenta con derechos patrimoniales tal cual se advierte de su artículo 117 bis de la Ley Federal del Derecho de Autor, también lo es que no prevé expresamente la facultad de transmitir los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de un derecho conexo. Así, el referido artículo establece lo siguiente:

“Artículo 117 bis.- Tanto el artista intérprete o el ejecutante, tiene el derecho irrenunciable a percibir una remuneración por el uso o explotación de sus interpretaciones o ejecuciones que se hagan con fines de lucro directo o indirecto, por cualquier medio, comunicación pública o puesta a disposición.”

Por ende, aquí bien cabría preguntarse si el hecho de que la ley no haya previsto de manera expresa la posibilidad de transmitir el derecho patrimonial que deriva de un derecho conexo, significa entonces que ello no puede realizarse. En

relación con dicha interrogante es claro que la solución está en la aplicación del principio general de derecho de libertad existente a favor de los particulares, es decir “lo que no está prohibido, está permitido”, por lo cual la conclusión es que aún y cuando la ley no prevea dicha facultad expresamente, el titular del derecho podrá transmitir los derechos patrimoniales que deriven de su titularidad, incluso de manera gratuita, pues en este caso al no existir disposición expresa sobre la posibilidad de transmitir el derecho, consecuentemente, tampoco existe la prohibición para hacerlo en esta forma.

En la reserva de derechos en cambio, sí existe una disposición de la cual se puede desprender sin lugar a dudas el derecho que tiene el titular de la misma, para transmitir su derecho a un tercero, según se advierte del artículo 181 de la Ley Federal del Derecho de Autor que dispone:

“Artículo 181.- Los titulares de las reservas de derechos deberán notificar al Instituto las transmisiones de los derechos que amparan los certificados correspondientes...”

Como se puede advertir, en este caso, a la Ley Federal del Derecho de Autor, no le interesan las prestaciones que deriven del contrato de transmisión de derechos, ni mucho menos, si éste resulta temporal o permanente, por lo que se puede concluir que también existe la facultad del titular de llevar a cabo dicha transmisión de manera onerosa o gratuita a favor de un tercero ya sea temporal o definitivamente.

De esta forma, podemos concluir que cuando opera la transmisión de derechos patrimoniales de derechos de autor, derechos conexos y reservas de derechos, en los tres casos existe la posibilidad de que el titular del derecho obtenga un ingreso como consecuencia de ello y el adquirente realice una erogación que desde luego tendrá efectos fiscales y los cuales son justamente los que se procede a analizar en los siguientes puntos de este capítulo, sin olvidar desde luego que en el caso de la transmisión de derechos de autor, la obtención de un ingreso por parte del titular del derecho resulta indispensable.

III.3.1 EFECTOS FISCALES DE LOS INGRESOS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los ingresos por la compraventa o transmisión de este tipo de derechos indudablemente que son objeto de gravamen por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que incrementan positivamente el patrimonio del contribuyente, por lo que, tanto para las personas físicas como para las personas morales que obtengan ingresos derivados de la transmisión de este tipo de derechos se genera la obligación del pago del impuesto. En efecto, al igual que sucede con los derechos de propiedad industrial, para las personas morales la obligación de pagar el citado impuesto se deriva de lo dispuesto por el artículo 20, fracción V del citado ordenamiento, mientras que las personas físicas encuentran la fuente de dicha obligación en el numeral 121, fracción XI de la ley en mención.

Sin embargo, en el caso de los derechos de autor existen situaciones particulares como la que se presenta en el supuesto de la fracción V del citado artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece:

“Artículo 121. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

...

V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente..

...”

Como se puede advertir, aquí lo que se está transmitiendo no es el derecho patrimonial sobre la obra, sino la obra misma creada por el autor, es decir, el bien material, el bien tangible que tuvo su origen en la creación intelectual del autor, la que normalmente tiene el carácter de única, puesto que por el tipo de obras que quedan protegidas por el derecho de autor, éstas resultan ser piezas únicas factor que juega un papel preponderante para calcular su valor económico. En este sentido, es prudente aclarar que, si bien es cierto, en términos de la

fracción antes referida resulta ser un ingreso acumulable para la persona física que lo enajena, lo que además debe acumular como un ingreso derivado de una actividad empresarial, no la consideramos en el presente trabajo como un ingreso que derive de la transmisión de derechos patrimoniales de derechos de autor, puesto que éste se presenta cuando existe la posibilidad de que alguna obra creada por el autor sea capaz de ser reproducida de manera innumerable y que faculta al titular a obtener los provechos económicos por dicha reproducción, siendo entonces la transmisión que opera sobre esta facultad de la que hablamos.

Dicho lo anterior y una vez sabiendo que el ingreso por la transmisión de los derechos comentados es acumulable para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos enfrentamos a la misma problemática que se presenta en la transmisión de los derechos de propiedad industrial, es decir, cómo se calcula la ganancia por la transmisión respectiva, por lo que tal y como lo señalamos en el capítulo anterior, debe de ser la ganancia entendida en su sentido auténtico, es decir, la diferencia entre el costo de adquisición del bien y el valor en que fue enajenado por las mismas razones que ya destacamos en dicho capítulo, tanto para personas morales, como para personas físicas, pues ni en el título II, ni en el título IV de la Ley en el capítulo II relativo al ingreso por actividad empresarial de las personas físicas, se establece el procedimiento para obtener dicha ganancia.

Al respecto es importante destacar que tratándose de personas físicas, si bien es cierto el capítulo IV del título IV de la Ley referida sí establece un procedimiento para determinar la ganancia por enajenación de bienes, ello por regla no tiene aplicación porque los ingresos derivados de enajenación de activos afectos a la actividad del contribuyente se estiman ingresos pertenecientes al capítulo II del citado título en el que no existe un procedimiento similar, por lo que al tratarse de una cuestión que afecta la determinación del tributo no podría decirse que existe la posibilidad de aplicar por analogía el mismo, pues ello está claramente prohibido por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el que exige que para estos casos la interpretación de la norma sea estricta por la afectación a uno de los elementos de la contribución.

III.3.2 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Ya en el capítulo II se habló ampliamente sobre la naturaleza jurídica de la erogación para la adquisición de un activo intangible como lo son los derechos de autor, los derechos conexos y las reservas de derechos, llegándose a la conclusión desde el punto de vista del autor de que se trata de una inversión en atención a los elementos de ésta precisados en el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que, por ende, resultan deducibles de conformidad con los artículos 29, fracción IV de la citada ley para el caso de las personas morales y 123, fracción IV y 124 de la misma para las personas físicas.

Una vez ubicado que se trata de inversiones, es necesario recalcar que existiendo como especies de inversión de acuerdo al artículo 38 de la ley de la materia los activos fijos, los gastos y los cargos diferidos, se reafirma que tratándose de activos intangibles éstos sólo pueden calificar como gastos o cargos diferidos, lo que dependerá de dos factores, a saber: 1) El período de duración del beneficio concedido por el activo intangible y 2) Si dicho período es inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

La solución a dicha problemática se da en los mismos términos que acontece con los derechos de propiedad industrial, puesto que mientras en relación con el primer factor es relativamente sencillo dilucidar el período de duración del beneficio que la ley le concede al titular del derecho, el segundo factor siempre dependerá del caso particular, por lo que siempre será necesario ubicarnos en el supuesto específico y revisar el tiempo de duración que se ha fijado o que le resta a la persona moral de la cual estemos hablando, para saber si la misma es inferior o superior a la vigencia del activo intangible respectivo.

De esta manera basta entonces recordar la duración de cada una de las figuras antes referidas, que son las siguientes:

La duración del beneficio patrimonial derivado del derecho de autor es de toda la vida del autor y cien años más (artículo 29, fracción I de la Ley Federal del Derecho de Autor).

La de los artistas, intérpretes y ejecutantes titulares de derechos de autor de setenta y cinco años a partir de la primera fijación, interpretación o transmisión según sea el caso (artículo 122).

La de los editores de libros de 50 años a partir de la primera edición (artículo 127).

La de los productores de fonogramas de setenta y cinco años a partir de la primera fijación de los sonidos en el fonograma (artículo 134).

La de los productores de videogramas de cincuenta años a partir de la primera fijación de las imágenes en el videograma (artículo 138).

La de los organismos de radiodifusión de cincuenta años a partir de la primera emisión o transmisión (artículo 146).

La de los certificados de reserva de derechos otorgada a títulos de publicaciones o difusiones periódicas de un año (artículo 189);

La de los certificados de reserva de derechos para nombres y características físicas y psicológicas distintivas de personajes, tanto humanos de caracterización como ficticios o simbólicos, nombres o denominaciones de personas o grupos dedicados a actividades artísticas, denominaciones y características de operación originales de promociones publicitarias de cinco años (artículo 190).

Dicho lo anterior, se reitera solamente que la determinación de estar frente a un gasto o un cargo diferido dependerá siempre de la duración que tenga la persona moral respectiva y, una vez hecho ello, se podrá definir el porcentaje de amortización año con año que le corresponda a dicha inversión en los términos

que establece el numeral 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, el 15% anual para gastos diferidos o el 5% para cargos diferidos.

III.3.3 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

Definitivamente en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única el tratamiento resulta más sencillo porque opera con el esquema del flujo de efectivo y que siendo el objeto gravado, entre otros, el ingreso por la enajenación de bienes de conformidad con su artículo 1º, fracción I, es claro entonces que el ingreso que se obtiene por transmitir los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de derechos de autor, conexos y reservas de derechos es un ingreso gravable.

De la misma forma, todas las demás precisiones que se hicieron al analizar los efectos fiscales del ingreso por la transmisión de derechos de propiedad industrial son aplicables al presente punto, es decir, que de la integración de los artículos 3, fracción I, artículo 8 párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la que la misma Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única nos remite para precisar el concepto de enajenación de bienes, así como el artículo 14, fracción I del Código Fiscal de la Federación, al que a su vez la primera de las citadas nos reenvía, nos permiten concluir que al subsumirse la transmisión de los derechos que se tratan en el presente capítulo en el concepto de enajenación de bienes, entonces existe la obligación de pagar el IETU por el ingreso obtenido como consecuencia de ello. Asimismo, que el ingreso acumulable es la cantidad que haya recibido como consecuencia de la transmisión de la propiedad dentro de lo que se incluye el precio o la contraprestación y, en general, cualquier cantidad que se cargue o cobre al adquirente con motivo de dicha transmisión, según se desprende del artículo 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Finalmente el momento de acumulación del ingreso es el momento en que efectivamente se obtiene de conformidad con lo que señala el artículo 3,

fracción IV de la Ley del IETU, el cual a su vez nos remite a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en donde se hace dicha precisión.

Ahora bien, es importante destacar lo que en su momento se señaló para la transmisión de los derechos de propiedad industrial, en el sentido de que si los derechos patrimoniales son obtenidos como consecuencia de una donación o de una herencia, dichos actos no quedan gravados por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única porque de conformidad con el artículo 8, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la que aquélla toma el concepto de enajenación de bienes para definir su objeto de tributación, no los considera como tal, lo que indudablemente es importante tener en consideración puesto que sobre todo tratándose de derechos de autor es normal que los herederos del autor y titular de los derechos patrimoniales hereden los mismos, sobre todo si tomamos en cuenta que en este caso los derechos patrimoniales duran toda la vida del autor y cien años más, lapso este último en el que serán los herederos quienes reciban los derechos patrimoniales y procedan a su explotación.

III.3.4 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA

Quien adquiere los derechos patrimoniales del titular original de los derechos de autor, derechos conexos o reserva de derechos, tiene la posibilidad de deducir la erogación respectiva de conformidad con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, siempre y cuando los utilice para el desarrollo de la actividad por la que se encuentre obligado al pago de dicho impuesto y dé lugar a los ingresos por los que se deba pagar dicho impuesto, requisitos en relación con los cuales ya hemos formulado nuestro análisis en el capítulo II

El momento para llevar a cabo la deducción es cuando se realice la erogación de acuerdo a lo que señala el artículo 6, fracción III de la Ley de la

materia, por la razón ya comentada del funcionamiento del impuesto bajo el esquema de flujo de efectivo.

III.3.5 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Hasta aquí hemos podido advertir que el tratamiento fiscal de la transmisión de los derechos de autor, derechos conexos y reservas de derechos, es muy similar a la que tiene la transmisión de los derechos de propiedad industrial. Sin embargo, en materia del impuesto al valor agregado, dicho tratamiento cambia, sobre todo por lo establecido en el artículo 9º, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual señala:

“ARTICULO 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

...”

De dicho precepto podemos afirmar en principio que la transmisión de los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de derechos de autor no son actos gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, no obstante que se trata de una enajenación, la misma está exenta, por lo que al valor obtenido derivado de su transmisión no se aplicará la tasa prevista en la citada ley.

Sin embargo, la interrogante que surge de manera inevitable al analizar dicha fracción, es si dentro de la misma se puede incardinar igualmente a la transmisión de los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de derechos conexos y de reservas de derechos. En nuestra concepción, ello no es posible puesto que el precepto es muy claro en cuanto a que la enajenación exenta es sólo la que versa sobre el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor y los titulares de derechos conexos en realidad no son creadores de obras, puesto que como se vio en el capítulo respectivo, los derechos conexos existen

para hacer posible la explotación o divulgación de la obra, pero sus titulares no crean obras en sí, sino que su labor está encaminada justamente a posibilitar su difusión. Para el caso de las reservas de derechos, es claro que no estamos frente a una obra, sino a objetos intangibles por regla por sus caracteres distintivos utilizados por una determinada persona a un cierto género.

Además no debemos olvidar que en la tradición jurídica romano canónica los derechos de autor y los derechos conexos son figuras jurídicas distintas aún y cuando puedan estar contempladas en un mismo ordenamiento, distinto a lo que sucede en los países que se rigen por la tradición anglosajona o *common law* pues en tal caso el copyright envuelve tanto a los derechos de autor como a los derechos conexos.⁴³

Por ende, debemos llegar a la conclusión que en materia de impuesto al valor agregado, sólo la enajenación de los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de derechos de autor se encuentran exentos, mientras que cuando aquéllos derivan de derechos conexos o reservas de derechos, el acto sí se encuentra gravado y entonces el ingreso que obtiene el titular de los derechos patrimoniales por la transmisión de los mismos, queda gravado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en atención a lo que dispone su artículo 1º, fracción I, excepto cuando la transmisión se da por herencia o donación según se desprende del segundo párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, teniendo el derecho de efectuar su traslación al adquirente, en términos del antepenúltimo párrafo del mencionado numeral 1, siendo el valor que se va a tomar para realizar su cálculo, el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, pues así lo señala el artículo 12 del referido ordenamiento.

⁴³ Véase GARZA BARBOSA, *op. cit.*, p. 1.

III.3.6 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Desde luego que si la enajenación de los derechos patrimoniales derivados de la titularidad de derechos de autor no se encuentran gravados, entonces tampoco existe consecuencia desde el punto de vista fiscal para quien llevó a cabo la erogación, puesto que al encontrarse exento el sujeto que le hizo la transmisión del derecho, no sufrió traslación alguna y, por ende, no hay impuesto que acreditar. Empero, para el caso de que la adquisición haya sido sobre derechos patrimoniales derivados de derechos conexos o reservas de derechos, entonces ahí sí resentirá la traslación y, por ende, podrá acreditar dicho impuesto contra el impuesto que a su vez trasladó, ello de conformidad con el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando cumpla con los requisitos para tal efecto previstos en el artículo 5 de la citada Ley.

III.4 REGALÍAS POR LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL.

Así como los derechos de propiedad industrial son susceptibles de licenciarse, según se vio en el capítulo II, lo mismo sucede con los derechos de propiedad intelectual en sentido estricto, lo que se debe a su naturaleza incorpórea. En este sentido, técnicamente lo correcto es denominarle regalías a los ingresos que se obtienen por esa posibilidad que el titular del derecho patrimonial le concede a un tercero de explotarlo sin perder la facultad de hacerlo de manera propia salvo pacto en contrario.

De esta forma, es importante entonces destacar en primer lugar que el derecho de otorgar licencias es una facultad que surge como consecuencia de la existencia del derecho patrimonial, el cual como vimos constituye una de las dos especies de derechos que genera la creación de una obra intelectual o la tenencia de una reserva de derechos en ciertos casos y, en tratándose de los derechos conexos la sola existencia de este tipo de derechos.

El derecho patrimonial recordemos que se encuentra definido por el artículo 24 de la Ley Federal del Derecho de Autor, cuyo contenido es pertinente recordar y en el cual se establece lo siguiente:

“Artículo 24.- En virtud del derecho patrimonial, corresponde al autor el derecho de explotar de manera exclusiva sus obras, o de autorizar a otros su explotación, en cualquier forma, dentro de los límites que establece la presente Ley y sin menoscabo de la titularidad de los derechos morales a que se refiere el artículo 21 de la misma.”

Este derecho entonces se traduce en dos facultades principales a favor de su titular: el derecho de explotar de manera directa la obra con exclusión de cualquier otra persona, es decir, de manera exclusiva, o bien, la facultad de permitir a un tercero tal derecho en forma exclusiva o no y son justamente los ingresos que se obtienen por la explotación de esta segunda facultad respecto de la cual pasamos a examinar sus efectos fiscales.

III.4.1 CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS INGRESOS POR REGALÍAS POR LICENCIA DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL.

No obstante que como sucede en las leyes que regulan los derechos de propiedad industrial, en el caso de los derechos de autor, tampoco existe definición de lo que debe entenderse por regalías, es claro que ello se puede inferir del artículo 24 de la Ley Federal del Derecho de Autor, pues como ya se dijo, es el ingreso que se obtiene por autorizar a un tercero la explotación del derecho patrimonial ya sea en forma exclusiva o no. Sin embargo, en el caso aplica también el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación el cual señala lo que debe considerarse como regalías para efectos fiscales, concepto que según ya hemos visto se encuentra ciertamente desactualizado lo que sin lugar a dudas genera problemas de aplicación.

En efecto, el referido artículo sólo menciona los ingresos que se obtienen por permitir el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, pero deja de considerar los ingresos que en un momento dado podrían obtenerse por el licenciamiento de los derechos conexos, lo que aún y cuando pudiera resultar poco común, es una posibilidad que existe en términos fácticos. Más aún, en el caso de la reserva de derechos, tampoco se puede considerar que los ingresos derivados de haber otorgado a un tercero la facultad de explotar el derecho patrimonial tengan la naturaleza de regalías, en virtud de que a juicio del autor, no hay forma de asimilarlos a ninguna de las figuras ahí contempladas, con independencia de que como ya se mencionó al analizar las regalías para derechos de propiedad industrial, la aplicación estricta de la norma, no permite que para definir el objeto de la contribución, se pueda admitir otro método de interpretación que no sea aquél.

Al respecto, consideramos que las observaciones que formulamos en el análisis de las regalías por explotación de derechos de propiedad industrial resultan completamente aplicables a las que se obtienen por el licenciamiento de los derechos contemplados en la Ley Federal del Derecho de Autor, por lo que la conclusión en relación con el presente punto es de la misma manera el señalamiento de la necesidad de la reforma de dicho precepto, a efecto de que todos los ingresos que se obtengan por la permisión a un tercero para el uso de cualquier derecho de propiedad intelectual tenga sin lugar a dudas el mismo tratamiento, es decir, ya sea que se trate de patentes, modelos de utilidad, diseños industriales, avisos comerciales, nombres comerciales, esquemas de trazado de circuitos integrados, derechos de autor, derechos conexos o reserva de derechos, lo cual sin lugar a dudas sólo puede lograrse con la inclusión expresa de dichas figuras en el artículo referido.

De esta manera, la definición que actualmente se desprende del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación genera problemas de interpretación y

aplicación de dicho precepto tanto por los ingresos que obtienen las personas físicas como las personas morales.

III.4.2 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta comprende los ingresos que quedan gravados cuando son obtenidos por personas morales, de los que se desprende fundamentalmente que cualquier tipo de ingreso que modifica positivamente el patrimonio de una persona moral es objeto del gravamen, incluyendo desde luego los ingresos por regalías, por lo que se consideran ingresos acumulables para este tipo de personas, por lo que no importa si ello deriva de derechos de autor, derechos conexos o reserva de derechos, pues siempre tendrán el mismo tratamiento.

Cuestión diversa sucede en el caso de las personas físicas, ya que en principio si bien es cierto que el artículo 167, fracción XVII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

“Artículo 167. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

...”

También lo es que derivado de la problemática que apuntamos al iniciar el análisis de las regalías, existen ingresos que, en principio si bien es cierto que podrían incardinarse dentro de tal concepto, por la limitada definición que proporciona el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, no se les puede dar dicho tratamiento al menos para efectos fiscales. Ello es así, porque los ingresos por permitir a un tercero la explotación de un bien intangible sólo está referido a los derechos de autor de acuerdo a dicho precepto, pero no se encuentran contemplados los ingresos que en un momento dado una persona

obtenga por permitir utilizar el derecho de explotación exclusiva a un tercero cuando recaea sobre un derecho conexo o sobre una reserva de derechos.

De esta manera surge la disyuntiva de considerarlos como tal por aplicación analógica del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación o darles un diverso tratamiento o buscar una solución diversa. La respuesta es a juicio del autor, como sucede en el caso de licencias de derechos de propiedad industrial, darle el tratamiento de un ingreso que se debe acumular por la realización de una actividad empresarial de conformidad con lo que disponen en su conjunto los artículos 120, párrafo primero y fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 75, fracción XXV del Código de Comercio, en virtud de que si no pueden calificarse como regalías para efectos fiscales, por lo menos sí son ingresos que tienen su origen en un ánimo de lucro y que, aún y cuando de conformidad con las primeras veinticuatro fracciones del referido artículo 75 no encuadra en las mismas, el criterio de la especulación comercial es el que posibilita considerarlo como acto comercial de acuerdo a su fracción XXV según quedó explicado en el capítulo II al tratar este tema pero referido a los derechos de propiedad industrial.

Por ende, es claro que el tratamiento que deberá tener este tipo de ingresos cuando son derivados del licenciamiento de derechos conexos o de derechos de autor es el de un ingreso por una actividad empresarial, aplicándole las reglas que derivan del capítulo II del título IV, por lo que tendrán que efectuarse pagos provisionales a cuenta del impuesto anual por dichos ingresos y los demás que deriven de una actividad empresarial, pudiendo restarle las deducciones que de conformidad con el artículo 123 resulten procedentes que son específicas de dicho capítulo tales como gastos e inversiones que hayan tenido que efectuarse.

III.4.3 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Las erogaciones por concepto de regalías que se llevan a cabo por el licenciatario del derecho respectivo, se consideran como inversiones según lo hemos visto con antelación y, por ende, son deducibles en el porcentaje que marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, en un porcentaje de 15% anual según lo establece el artículo 39, fracción III de dicha ley, tratándose de personas morales, en relación con lo que, como ya se dijo, dicho precepto incurre en una inexactitud al dar a entender que las regalías sólo pueden ser gastos diferidos, pues ya quedó demostrado de acuerdo al análisis que se llevó a cabo de los gastos y cargos diferidos, que puede adoptar cualquiera de ambas figuras, pues ello depende sobre todo de la duración de la persona moral de la que estemos hablando, cuya existencia es la que en todo caso definirá frente a qué nos encontramos.

Para ejemplificar basta pensar en una empresa que adquiere el derecho de explotar temporalmente un derecho de autor al que le restan cinco años de vigencia en cuanto a su derecho patrimonial y la vida social de la empresa es del mismo lapso, es decir, de cinco años. En tal supuesto, es evidente que la regalía pagada se traduce en un cargo diferido, lo que hace que la redacción del referido artículo 39, fracción III sea inexacta, por lo que se reitera que el legislador debió simplemente darle un tratamiento aparte a las regalías si esa era su intención y definir otros porcentajes por separado para los gastos y cargos diferidos.

En el caso de las personas físicas, el tratamiento es el mismo antes analizado, es decir, resulta deducible en el porcentaje mencionado año con año, siempre y cuando se encuentren tributando en el capítulo de personas físicas con actividad empresarial, pues así se desprende de lo que establecen los artículos 123, fracción IV y 124 párrafo primero, con la única salvedad de que tienen la posibilidad de aplicar los porcentajes autorizados en el título de personas morales año con año sobre el monto original de la inversión, sin importar que éste aún no haya sido cubierto en su totalidad (artículo 124, párrafo segundo de la Ley).

Ahora bien, si la persona física realiza erogaciones por concepto de regalías y su actividad es más bien profesional independiente, existe una diferencia en el tratamiento con respecto a las personas físicas con actividad empresarial, ya que el citado artículo 124, párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite que la deducción de la inversión se realice en su totalidad en el ejercicio en que efectúen la erogación y no aplicando los porcentos máximos que la misma ley establece, siempre y cuando sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no rebasen los \$840,000.00 actualizados en los términos que marca el último párrafo del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta salvo que la inversión se haya hecho en automóviles, terrenos o construcciones, lo que significa que en realidad existen altas probabilidades que una persona física con un ingreso inferior a la cantidad antes citada pueda acceder a dicho beneficio, puesto que hoy en día las regalías para usar un bien intangible de manera temporal no es una posibilidad que se encuentre reservada a personas dedicadas a actividad empresarial, ya que al ser tan amplia la gama de los derechos sobre los cuales puede recaer una licencia, es indudable que pueden darse casos en los que un profesionista independiente para el desarrollo de su actividad tenga que realizar erogaciones por concepto de regalías que sean deducibles en estos términos.

Asimismo, existe la posibilidad de que una persona se encuentre tributando en otro capítulo diverso al II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que por alguna razón requiriera llevar a cabo el pago de regalías y las mismas no fueran deducibles. Al respecto, basta señalar como ejemplo el caso de una persona que tenga como actividad principal otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y que para controlar administrativamente su actividad adquiera un programa de cómputo por el que tenga que pagar mensualmente por su utilización una determinada cantidad. En tal caso es indudable que no obstante que su erogación resulta indispensable para el desarrollo de su actividad, la misma no es deducible porque no encuadra en ninguno de los conceptos que prevé el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que no podrá hacerlo deducible al efectuar sus pagos provisionales. Pero más grave aún es que

tampoco lo podrá deducir al término del ejercicio cuando tenga que presentar su declaración anual, puesto que el artículo 176 de la citada Ley, tampoco le da esa posibilidad, con lo cual es claro que se afecta su capacidad contributiva, puesto que la ley no le reconoce la posibilidad de disminuir de su base gravable una cantidad que efectivamente erogó pero que por la limitante en las deducciones del capítulo en el que tributa no lo pudo utilizar para tal efecto.

III.4.4 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

En virtud de que el objeto del presente trabajo no es limitarse a repetir o transcribir de nueva cuenta preceptos antes insertados, basta señalar que los ingresos por concepto de regalías en materia de este impuesto como se precisó al analizar las regalías por licenciamiento de derechos de propiedad industrial, también se encuentran gravados por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única como ingresos por prestación de servicios, es decir, se ubican dentro del supuesto previsto en el artículo 1º, fracción I del ordenamiento referido, pues así se advierte de la correlación de su artículo 3, fracción I, primer párrafo con el artículo 14, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el que cataloga como prestación de servicios toda obligación de dar, de hacer o de no hacer que a su vez no se considere como enajenación de bienes y, en el caso, el licenciamiento de un derecho de autor, derecho conexo o reserva de derechos no tiene la naturaleza jurídica de una enajenación, por lo que es dable concluir que se trata de un ingreso por una prestación de servicios y como tal se encuentra gravado.

En concordancia con lo dicho en el apartado anterior, la erogación que se lleva a cabo por concepto de regalías entre partes relacionadas no es deducible por el hecho de que el ingreso por tal concepto entre este tipo de personas no es acumulable, por lo que cuando existe un licenciamiento entre este tipo de sujetos no se genera la obligación del pago del impuesto lo que a consideración del autor se trata de una exención, puesto que el hecho imponible en principio sí se actualiza, pero el legislador estima conveniente no gravar el

ingreso respectivo, no obstante que derive de una de las actividades que dan origen al pago del tributo, lo que desde luego tiene su razón de ser en una cuestión de política fiscal, que en el caso lo es evitar que mediante esta figura se pueda erosionar la base del impuesto a pagar.

III.4.5 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

El tratamiento de estas erogaciones en materia del impuesto empresarial de tasa única es más sencillo, ya que así como sucede en los derechos de propiedad industrial, basta con que el bien intangible respecto del cual se realiza el pago sirva para la actividad gravada por la ley, que dé lugar a los ingresos por los que se deba para dicho impuesto y que el pago haya sido efectivamente erogado tal y como sucede en el caso de las erogaciones por licencia de derechos de propiedad industrial, con lo que el tratamiento no varía pues aplican sin particularidad alguna los artículos 5°, fracción I y 6°, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Desde luego, se resalta que, como se dijo en su momento, el segundo de los requisitos citados se vuelve excesivo porque el egreso no debe necesariamente dar lugar al ingreso, pues basta con que se haga con la intención de obtenerlo en virtud de que su generación ya depende de otros factores que no evitan que finalmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo se vea modificada, por lo que la aplicación literal de dicho precepto puede llevar a tratos verdaderamente injustos, aunque no debemos olvidar que si la autoridad fiscal debe actuar conforme lo manda el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, indefectiblemente esa será la interpretación que tenga que darle a dicho requisito no obstante lo excesivo del mismo.

Finalmente, se reitera que el pago de regalías entre partes relacionadas en México o en el extranjero no son deducibles, ya que no dan lugar a ingresos por los que se deba pagar el impuesto en los términos del artículo 3, fracción I, párrafo segundo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que es la condicionante de la que venimos hablando.

III.4.6 EFECTOS FISCALES DEL INGRESO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Al analizar los efectos fiscales de las regalías obtenidas por una persona en este tributo, podemos advertir que el licenciamiento de un derecho de propiedad intelectual constituye una prestación de servicios independiente y que es la actividad que da origen al pago del impuesto al valor agregado regulación que la ley hace por exclusión, en virtud de que constituye una obligación de permitir asumida en beneficio de otra y que al no encuadrar como enajenación de bienes o el otorgamiento del uso o goce temporal de los mismos en los términos que precisa la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entonces se le otorga la calidad de prestación de servicios independientes.

Así el artículo 14, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

“ARTICULO 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

...

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

...”

De esta forma, quien otorgue licencias de derechos de autor, derechos conexos o reserva de derechos, estará realizando una actividad gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en prestación de servicios independientes estando por ende, obligado al pago del impuesto respectivo ya sea que se trate de persona física o persona moral, con la posibilidad de trasladarlo al adquirente, en términos del artículo 1º, antepenúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La base gravable a su vez se encuentra regulada en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual señala que el impuesto se va a calcular tomando en cuenta el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo los pagos que se hayan realizado por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

III.4.7 EFECTOS FISCALES DE LA EROGACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Finalmente por lo que hace a los efectos que tiene la erogación en este impuesto, tenemos que éste es acreditable contra el impuesto a pagar en el período respectivo, de acuerdo a lo que dispone el artículo 4º, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para lo cual se deben de cumplir como en cualquier otro caso los requisitos que al efecto establece el artículo 5 de la misma Ley, es decir, básicamente que los bienes licenciados sean estrictamente indispensables para la realización de la actividad gravada, que el impuesto se haya trasladado de manera expresa y por separado, que el impuesto haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, que cuando haya retenido el impuesto en las operaciones en que el contribuyente interviene lo haya hecho y enterado en los términos de ley y que cumpla con acreditar los porcentajes aplicables cuando realice actividades mixtas.

CONCLUSIONES

1. La propiedad intelectual en sentido amplio a la cual la podemos definir como el derecho de carácter exclusivo que el Estado reconoce a favor de una persona creadora de un bien intangible que reviste un aspecto patrimonial, temporal y transmisible y, por regla, un aspecto moral inalienable, imprescriptible e inembargable, y que se divide en propiedad industrial y propiedad intelectual en sentido estricto, constituye una especie de propiedad diversa a la propiedad privada tradicional.

2. Como consecuencia de lo anterior, la propiedad intelectual tiene su regulación jurídica especial, la cual la encontramos en la Ley de la Propiedad Industrial y la Ley Federal del Derecho de Autor y, de la misma forma, cuenta con una regulación especial para efectos fiscales.

3. La regulación para efectos fiscales de la propiedad intelectual, se presenta en el ámbito de los derechos patrimoniales, en virtud de que los efectos económicos derivados de su explotación se traducen en ingresos gravables para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, o bien, en actividades gravadas de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4. Las consecuencias fiscales derivadas de la existencia y explotación de derechos de propiedad industrial e intelectual en sentido estricto se presentan como consecuencia de la explotación directa del derecho patrimonial por parte de su titular originario o derivado, por la transmisión o cesión de dicho derecho a favor de un tercero o por su licenciamiento.

5. En materia del impuesto sobre la renta, aún y cuando en principio los ingresos que derivan como consecuencia de alguna de las actividades citadas en la anterior conclusión es claro que resultan acumulables para quien los obtiene y deducibles para quien los eroga de conformidad con la Ley que norma dicho impuesto, la regulación resulta incompleta o deficiente en cuanto al procedimiento

para el cálculo del ingreso y para ubicar en forma específica la erogación respectiva.

6. Particularmente el problema se presenta en cuanto a la falta de procedimiento para determinar el ingreso acumulable como consecuencia de la enajenación de activos intangibles tratándose de personas físicas, pues la ley sólo establece que el ingreso acumulable lo será la ganancia respectiva sin establecer el procedimiento para obtenerla, así como al hecho de que en el caso de las personas morales la enajenación de activos intangibles les genera la obligación de acumular el total del ingreso obtenido como consecuencia de la venta respectiva, aún y cuando el patrimonio no se vea incrementado en esa medida, en virtud de que regularmente habrá mediado una inversión para hacerse de dicho bien.

7. De la misma manera, la diversidad de trato en cuanto a la acumulación del ingreso obtenido por las personas físicas y las morales por la enajenación de activos intangibles, genera un trato desigual que no tiene justificación objetiva y razonable para que se presente, en virtud de que aún y cuando se trata de personas jurídicas distintas, el efecto en el patrimonio en ambos casos es el mismo, aunado al hecho de que en ambos casos se tiene el mismo derecho a deducir las inversiones que adquieran con reglas generales similares.

8. Por tanto, sería deseable que la Ley del Impuesto Sobre la Renta estableciera el procedimiento para determinar la ganancia acumulable para las personas físicas cuando enajenan bienes intangibles y ese mismo tratamiento y procedimiento se estableciera para las personas morales a efecto de que la norma respete la garantía de equidad tributaria.

9. En relación con la regulación de la enajenación de activos intangibles desde el punto de vista de quien realiza la erogación, la pauta que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta para distinguir si se trata de gastos o cargos diferidos como especies de inversiones, específicamente la duración de la actividad de dicha persona, sólo aplica para el caso de las personas morales y se

olvida establecer una forma de hacer dicha distinción que resulte aplicable a las personas físicas.

10. Si bien es cierto que tanto las personas morales y las personas físicas están obligadas a acumular la totalidad de sus ingresos incluso si éstos derivan de la adquisición de bienes por los que no realizaron erogación alguna no obstante que los mismos sí tenían un valor económico, o bien lo 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 el *quantum* del ingreso ni la facultad a favor de la autoridad para verificarlo, y en el caso de las personas físicas sí lo hace.

11. Las regalías que constituyen el objeto de los contratos de licencia de derechos de propiedad industrial o intelectual en sentido estricto, son el ingreso gravado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por la Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única y que deriva de una de las actividades gravadas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a su vez genera una erogación que también tiene efectos en todos los impuestos antes referidos y que no obstante su importancia, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, resulta inexacto e incompleto en cuanto a su contenido.

12. Como consecuencia de lo concluido en el punto anterior, se puede afirmar que existen casos en los cuales no obstante que en principio los ingresos obtenidos como consecuencia de la celebración de un acto jurídico debería calificar como una regalía, no se le puede dar dicho tratamiento en virtud de que no encuadra en el concepto proporcionado por el legislador en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, sin que haya lugar a la interpretación analógica del mismo, por tratarse de una norma que incide en uno de los elementos de la contribución.

13. Por tanto, el ingreso derivado del licenciamiento de un derecho de propiedad industrial no considerado como regalía de acuerdo a lo que dispone el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, debe de acumularse como un

ingreso derivado de una actividad empresarial, conforme al artículo 120, párrafo primero y fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 75, fracción XXV del Código de Comercio.

14. Desde el punto de vista de quien realiza la erogación, tratándose de personas morales las regalías pueden ser gastos o cargos diferidos en virtud de que su configuración se puede dar, tanto en activos intangibles cuyos beneficios tengan una duración inferior a la que tiene la actividad de la persona moral (gastos diferidos) como en aquellos en los que dichos beneficios sean por un período ilimitado que dependa de la duración de la actividad de la persona moral, sin que exista tampoco en este caso una forma de hacer dicha distinción que resulte aplicable a las personas físicas.

15. Por ende, es claro que la definición que actualmente se desprende del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación genera problemas de interpretación y aplicación de dicho precepto tanto por los ingresos que obtienen las personas físicas como las personas morales, por lo que se estima que resulta necesaria su reforma para ampliar el concepto que permita incluir a todas las figuras jurídicas que constituyen los bienes intangibles objeto de la propiedad intelectual.

16. Específicamente tratándose de los efectos fiscales que la Ley del Impuesto Sobre la Renta le da a la explotación de los derechos de autor, no existe justificación suficiente para considerar exenta la enajenación de libros, periódicos y revistas cuando incorporan derechos de autor y no lo hace en otros casos cuya aportación a la cultura y manifestación de la libertad de expresión resultan igualmente importantes, lo que a juicio del autor constituye un tratamiento desigual en violación al principio de equidad que rige en materia de contribuciones según lo dispone el numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

17. Existe la posibilidad de que una persona física se encuentre tributando en otro capítulo diverso al II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que por alguna razón requiriera llevar a cabo el pago de regalías y las mismas no fueran deducibles, lo que atenta contra el principio de capacidad contributiva contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

18. Finalmente se pudo advertir que la explotación directa del derecho patrimonial derivado de la propiedad intelectual por parte de su titular originario o derivado, por la transmisión o cesión de dicho derecho a favor de un tercero o por su licenciamiento, además de estar gravadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, constituyen actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado y generan ingresos que también generan la obligación de pago del impuesto empresarial de tasa única, sin que se advierta una deficiencia particular en su tratamiento en las leyes que regulan dichos impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

GARZA BARBOSA, Roberto, *Derechos de autor y derechos conexos, Marco jurídico internacional, aspectos filosóficos, sustantivos y de litigio internacional*. Ed. Porrúa, México, 2009

GÓMEZ COTERO José de Jesús *Efectos fiscales de los contratos*, Dofiscal Editores, 5a. ed., México, 2006

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, obra realizada por el GABINETE JURÍDICO DEL CEF, 8ª. edición, Ediciones CEF, Madrid, 2007.

JALIFE DAHER, Mauricio, *Uso y valor de la Propiedad Intelectual*, 1ª. ed., Gasca Sicco, México 2004

LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Personas Morales, Dofiscal editores, 22a. ed., México, 2006

Normas de Información Financiera, elaboradas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2008

PÉREZ CHÁVEZ, José, CAMPERO GUERRERO, Heladio, FOL OLGUÍN, Raymundo, *Régimen fiscal de los demás ingresos*, Tax Editores, 2a. ed., México, 2005

RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, *Armonización fiscal para América del Norte, el reto del siglo XXI*, editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1999.

RANGEL MEDINA, David, *Derecho Intelectual*, ed. Mc Graw Hill, México, 1998

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, ed. Oxford, México, 2010.

VIÑAMATA PASCHKES, Carlos, *La Propiedad Intelectual*, ed. Trillas, México, 1998

REVISTAS

Patentes y su importancia corporativa actual en Revista Tips Fiscales, año 4, número 49, México, septiembre de 2007

¿Cuánto valen las marcas? en Revista IDC Seguridad Jurídico Fiscal, Año XXI, 3a. Época, número 188, México, agosto de 2008

DICCIONARIOS

Diccionario Enciclopédico Larousse, Coed. Internacional, 2000

Diccionario de términos fiscales, Ed. ISEF, 2a. ed., México, 2004

PÁGINAS DE INTERNET

www.conacyt.gob.mx

http://www.interbrand.com/best_global_brands_intro.aspx?langid=1001

http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=ganancia

JURISPRUDENCIA Y SENTENCIAS

Jurisprudencia número 1ª./J.118/2007 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

Sentencia de la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dictada en el juicio de nulidad con expediente número 21250/05-17-02-6

TESIS DE LICENCIATURA

ALVAREZ CHÁVEZ RAFAEL, La transmisión de derechos de propiedad industrial. Facultades del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, tesis de licenciatura, Facultad de Derecho, UNAM, México, 2001