



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA FISCALIDAD DE LA CESIÓN DE ACTIVOS
INTANGIBLES EN EMPRESAS SUJETAS AL RÉGIMEN
DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA.**

Autor: Felipe Hernández González

5º E-3

Derecho Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Abril 2023

ÍNDICE.

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS	5
II. CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS	7
1. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	7
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN DE PATENT BOX	8
3. ENFOQUE DEL NEXO DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE	11
III. CAPÍTULO II: REGULACIÓN ACTUAL DE LA REDUCCIÓN POR ACTIVOS INTANGIBLES DEL ARTÍCULO 23 LIS	13
1. ÁMBITO OBJETIVO	14
1.1. Delimitación positiva.....	15
1.2. Delimitación negativa.....	18
2. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN.....	21
2.1. Requisitos de cálculo	21
2.2. Metodología de cálculo.....	22
2.3. Valoración de activos y rentas	25
IV. CAPÍTULO III: RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS	27
1. EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS	27
2. LA ZONA ESPECIAL CANARIA.....	29
2.1. Concepto y fundamento de la Zona Especial Canaria.....	29
2.2. Ámbito subjetivo de la ZEC	30
2.3. Determinación de la base imponible objeto del tipo de gravamen especial	33
2.4. Otras ventajas fiscales de las entidades ZEC.....	34
V. CAPÍTULO IV: ¿PUEDE LA ZONA ESPECIAL CANARIA CONSIDERARSE UN PARAÍSO FISCAL A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?	37
1. DISTINCIÓN ENTRE PARAÍSO FISCAL Y REGÍMENES DE NULA O BAJA TRIBUTACIÓN	37
2. LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE	39

VI. CAPÍTULO V: FUNCIONAMIENTO CONJUNTO DE AMBAS FIGURAS TRIBUTARIAS	43
1. INCOMPATIBILIDADES ENTRE LA REDUCCIÓN DE ARTÍCULO 23 LIS Y LA ZONA ESPECIAL CANARIA	43
2. COMPETITIVIDAD FRENTE AL RESTO DE PAÍSES DE LA UE Y POSIBLES MEJORA DEL SISTEMA	45
3. EMBEDDED ROYALTIES. EL MÉTODO PARA CONVERTIR LA ZEC EN UN RÉGIMEN VERDADERAMENTE ATRACTIVO	48
VII. CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES	51
VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	53

LISTADO DE ABREVIATURAS.

BEPS	Base Erosion and Profit-Shifting
DGT	Dirección General de Tributos
I+D+i	Investigación, Desarrollo e innovación
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LREF	Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
REF	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
RUP	Región Ultraperiférica
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea
ZEC	Zona Especial Canaria

I. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS.

En el competitivo entorno del siglo XXI, las empresas toman decisiones para reducir sus costes operativos y lograr mejores resultados. Una práctica común es el cambio de residencia fiscal de la empresa para aprovechar regímenes fiscales más favorables a las entidades, como es el caso de los paraísos fiscales. Sin embargo, numerosos organismos y entidades han adoptado recomendaciones para evitar la deslocalización empresarial por motivos exclusivamente fiscales.

Uno de los beneficios fiscales implantado en España es la reducción por activos intangibles del artículo 23 de la Ley 27/2014, sobre el Impuesto sobre Sociedades¹ (en adelante LIS). Esta reducción, denominada *patent box*, persigue el objetivo de fomentar la investigación y desarrollo tecnológica en España. A cambio, las entidades ven reducida su base imponible por la cesión o transmisión de los activos intangibles. Asimismo, la presente reducción permite contrarrestar la reubicación previamente referida.

La presente reducción ha tenido escaso impacto en España, que se caracteriza por ser un país de reducida innovación. Conforme a los datos de la Comisión Europea, España se sitúa como decimoséptimo país más innovador de la Unión Europea (en adelante UE)². Este acontecimiento se ve reforzado por la configuración sectorial de España, en la cual el sector terciario concentra la mayoría de la producción nacional, frente al sector secundario, cuyo aporte crea mayor valor en la economía. Asimismo, a diferencia de Europa, España presenta la peculiaridad de que gran parte del tejido empresarial queda conformado por Pequeñas y Medianas Empresas³ (en adelante PYMES).

La actual configuración del régimen de *patent box* español resulta similar al del resto de países europeos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE). Ahora bien, las Islas Canarias, a razón de su condición de región ultraperiférica (en adelante RUP), así como su condición insular, han podido configurar especialidades dentro de su régimen tributario. La más característica es la Zona Especial Canaria (en adelante ZEC), que deviene en un tipo de gravamen reducido del 4%, siendo

¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

² Hollanders, H., Es-Sadki, N. y Khalilova, A., “European Innovation Scoreboard 2022”, European Commission, p.7 (disponible en <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f0e0330d-534f-11ed-92ed-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-272941691>; última consulta 31/03/2023).

³ Palomares Miralles, P. y Ripoll Alcón, J., “El papel de los incentivos fiscales a la inversión en I+D+i en España”, *Información Comercial Española*, n. 3129, 2020, p.71.

el tipo nominal más reducido de toda la UE. Esta particularidad le permite competir en condiciones ventajosas frente al resto de territorios para hacer frente a las dificultades de implantación, desarrollo y conectividad de las islas.

Con el presente trabajo, se busca analizar las ventajas y beneficios fiscales que supone para una empresa constituirse en las Islas Canarias, y, por ende, acogerse al régimen ZEC a efectos de operaciones de cesión o transmisión de activos intangibles. Asimismo, en este estudio se busca verificar entre otros tantos objetivos secundarios.

- ⇒ Presentar el origen y fundamento de la reducción por activos intangibles. La finalidad consiste en introducir al lector en la cuestión objeto del trabajo para comprender los motivos de la actual regulación, así como realizar una breve evolución histórica de la reducción.
- ⇒ Exponer la reducción por activos intangibles del artículo 23 LIS. Se persigue comprender cuáles son los activos objeto de aplicación y la metodología de cálculo para la misma. Asimismo, también se realizará lo propio respecto del régimen ZEC.
- ⇒ Concretar si la actual configuración del régimen ZEC puede recibir la calificación de paraíso fiscal. El propósito es verificar la no consideración como un régimen opaco y no transparente, sino que responde a verdaderos motivos económicos.
- ⇒ Identificar las posibles incompatibilidades que pudiera surgir en la aplicación conjunta de ambas figuras tributarias y que, de manera efectiva, impidieran la aplicación de un régimen fiscal aún más favorable.
- ⇒ Plantear las ventajas e inconvenientes que ofrecen ambas figuras en comparación con otros regímenes europeos. Se trata de comprobar los “*pros y contras*” que se ofrece, así como la necesidad de implementar cambios.

Con el propósito de lograr las metas que se mencionan anteriormente, la metodología que se va a seguir en el presente trabajo consiste en un análisis cualitativo acorde a un método deductivo. En un primer momento, se va a introducir ambas figuras tributarias para posteriormente realizar un profundo análisis sobre las mismas basado en libros, artículos de investigación y consultas vinculantes. Una vez recopilada y expuesta la información, se procederá a examinar esta para comprender la viabilidad de ambas figuras de manera simultánea y la escasa implantación de ambas figuras en el archipiélago canario.

II. CAPÍTULO I: CONTEXTUALIZACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS.

1. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los incentivos fiscales en investigación, desarrollo e innovación (en adelante I+D+i) se pueden estructurar en dos figuras: los *input incentives* y los *output incentives*. Los primeros son incentivos a la actividad mientras los segundos son incentivos al resultado⁴. Los *input incentives* buscan contribuir al desarrollo de la actividad innovadora y se estructuran para disminuir los costes fiscales por los gastos incurridos. Mientras, los *output incentives* se establecen como incentivos que premian los resultados de la actividad innovadora y suponen una menor tributación a razón de las rentas obtenidas. En España, los *input incentives* se plasman en la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, positivizada en el artículo 35 LIS. Mientras, la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles sería un ejemplo de los *output incentives*. Esta reducción, también conocido como *patent box*, se configura como un incentivo fiscal en el artículo 23 de la anterior ley. Esta última es sobre la cual se centrará el presente estudio.

La finalidad que se persigue con este incentivo consiste es favorecer la competitividad de las empresas españolas a partir del desarrollo e investigación en los campos de la tecnología y de la ciencia⁵. Esta idea se sustenta sobre el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria⁶, que señala que “los tributos ... podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Es decir, el Estado no tiene una única finalidad recaudatoria, sino que también puede perseguir fines extrafiscales. Por ejemplo, incentivar determinadas actividades que considere positivas para el interés general de la ciudadanía. El legislador estima que “no sólo permite un importante ahorro fiscal, sino que coloca a la actividad innovadora como un auténtico bien comercial⁷”. El fin último es la minoración de la dependencia tecnológica e innovativa de otros países del entorno. Sin embargo, según un

⁴ Gil García, E., “La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i.”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 3, 2018, p.39.

⁵ González Arias, A., “Sobre los incentivos fiscales al I+D en España, una asignatura pendiente”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 15, 2022, p.1.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

⁷ Salgado Barca, M.B. y Pallarés Rodríguez, R., “El Patent Box en España: Análisis del artículo 23 del TRLIS”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 19, 2014, p.69.

estudio ejecutado por la Comisión Europea, existe una correlación negativa entre otorgar incentivos y la inversión de empresas nacionales en I+D+i. Es decir, a mayores incentivos, menor es la inversión de empresas del territorio⁸; el fin en que se traduce este incentivo es una menor tributación y no el fomento de la innovación. Así también se pronuncia Sanz-Gómez, que estima que la finalidad de esta figura es una *race to the bottom* en la tributación⁹.

La otra finalidad encubierta por la LIS radica en evitar la deslocalización de los activos intangibles¹⁰. El gran problema que existe en la actualidad deriva de la comercialización de la patente en un país donde no se ha producido su desarrollo e innovación. Con carácter general, grandes empresas ejecutan el desarrollo en un país, patentan la invención en otro y posteriormente, lo comercializan en un tercer estado¹¹. Se persigue evitar el consiguiente *profit-shifting*, es decir, la transferencia de rentas a otras jurisdicciones, que resulta fácil en el caso de activos intangibles¹². Es decir, se configura la regulación de la reducción para garantizar que en los países se cumplan el principio de justicia tributaria, así como desincentivar la competencia desleal en materia tributaria entre entidades¹³.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN DE PATENT BOX.

La primera aparición acontece en los años sesenta, en Canadá¹⁴ y a finales de los años setenta, aparece en Francia e Irlanda¹⁵. A comienzo del siglo XXI, numerosos países se han incorporado como es el caso de Bélgica, Países Bajos, Hungría o la propia España. No obstante, Irlanda ha sido el único país que ha derogado este incentivo en 2010 a razón de la crisis financiera del 2009, aunque lo recuperó en el año 2016¹⁶. Este *boom* que se produjo a comienzos de siglo aconteció a razón de la Directiva 49/2003 de la Comunidad

⁸ Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. y Vezzani, A., “Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D”, *IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation*, n. 6, 2015, p.18.

⁹ Sanz-Gómez, R., “The OECD’s Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective”, *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 12, 2015, p.3.

¹⁰ Gil García, E., “El impacto de BEPS en el régimen español de patent box”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 9, 2016, p.22.

¹¹ Gil García, E., (2016), *op. cit.*, pp.24-25.

¹² *Id.*

¹³ Casas Agudo, D., “Notas acerca de la viabilidad del régimen español de Patent Box a la luz de los criterios de la OCDE”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 6, 2018, p.49.

¹⁴ Fabris, D., “To open the box or to close the box? “Patent Box” regimes in the EU between R&D incentives and harmful tax practices”, *Amsterdam Law Forum*, vol.11, n. 1, 2019, p.38.

¹⁵ Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. y Vezzani, A., *op. cit.*, p.6.

¹⁶ *Ibid.*, p.6.

Europea y del Consejo¹⁷. A través de la presente Directiva, se buscaba regular “un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros¹⁸”. Esta directiva serviría de pretexto para la configuración de un régimen común de *patent box* para todos los Estados miembros. A fecha de 2020, la figura del *patent box* se encontraba regulada en catorce Estados miembros, así como otros países europeos, habiéndose todos ellos adaptados al enfoque del nexo de la OCDE. Por ende, estos regímenes no resultan dañinos¹⁹, como se expondrá en el epígrafe tercero del capítulo I.

El régimen de *patent box* en España tiene su origen en el año 2007, aunque entra en vigor en 2008. En dicho año se produce la aprobación de la Ley 16/2007²⁰, que introduce la reducción por activos intangibles en el Real Decreto Legislativo 4/2004²¹, el cual refunde la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En dicha regulación, el artículo 23 estipula los activos intangibles sobre los cuales cabe aplicar la reducción, siendo estos “patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Además, se recoge en el mismo articulado que los ingresos “se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe”, siempre que se cumplan unos requisitos por el cedente y cesionario. En ese primer apartado se expone la obligatoriedad de i) “que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión”, ii) que los intangibles “no se materialice en la entrega de bienes o prestación de servicios ... que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente”, iii) “que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal” o, iv) si el “mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación”. Con la presente configuración, el legislador pretende establecer ciertos límites en la aplicación de la reducción para evitar que el sujeto pasivo pueda emplearla sin restricción alguna. En el apartado cuarto del mismo artículo, se

¹⁷ Salgado Barca, M.B. y Pallarés Rodríguez, R., *op. cit.*, p.70.

¹⁸ Unión Europea. Directiva (UE) 2003//49 del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (Diario Oficial de la Unión Europea, núm. 157, de 26 de junio de 2003).

¹⁹ García Heredia, A., “La consolidación del *patent box* como incentivo fiscal para las empresas innovadoras: su transformación a través del criterio de actividad sustancial”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 5, 2020, p.4.

²⁰ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE, núm. 160, de 5 de julio de 2007).

²¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 61, de 11 de marzo de 2004).

prohíbe la aplicación de la reducción para empresas del mismo grupo que consolidan fiscalmente. El texto expone que “tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal”. Por último, el apartado quinto recoge la delimitación negativa de la reducción.

Esta normativa será modificada posteriormente en el año 2013 por la Ley 14/2013²², que introduce cambios significativos respecto de la reforma de la Ley 16/2007. El primer apartado expone que “también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades”. Esta reforma es de gran calado en tanto que el hecho imponible de la reducción del artículo 23 se amplía de manera significativa y no sólo se refiere a la cesión. No obstante, también se introduce “que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste”. Esta modificación supone un gran avance pues reconoce la participación en sólo $\frac{1}{4}$ parte del coste frente a la totalidad exigida en la anterior regulación. En tercer lugar, “las rentas ... se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe”, de modo que se reduce frente al 50% previo. Estas tres transformaciones son esenciales pues contribuyen a que el incentivo sea susceptible de aplicación por un mayor número de empresas y contribuye a perseguir el fin estipulado. Con carácter adicional, el apartado sexto y séptimo posibilita a los interesados solicitar a la Administración Tributaria que se pronuncie sobre el encaje de algunos activos intangibles en el artículo 23, así como la valoración de los ingresos y de los gastos computables.

Un año más tarde, se produce la aprobación de la LIS, texto que deroga el Real Decreto Legislativo 4/2004. En el nuevo texto, la reducción se mantiene recogida en el mismo artículo y se introduce una serie de modificaciones de carácter no sustancial como son: i) la supresión de la reducción del 80% en las rentas que procedan de intangibles que no figuren en el balance, es decir, no contabilizados, y ii) la eliminación de la obligación de documentación en el caso de los grupos consolidados.

²² Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE, núm. 233, de 28 de septiembre de 2013).

La penúltima modificación se realiza en 2015, y entra en vigor en el ejercicio de 2016, a través de la Ley 48/2015²³. La reforma que se efectúa produce un cambio relevante en la fórmula de cálculo de la reducción, pues esta incrementa desde el 50% al 60% de las rentas.

3. ENFOQUE DEL NEXO DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OCDE.

La Acción 5 del Plan Base Erosión and Profit-Shifting (en adelante BEPS) actualiza el trabajo *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, que la OCDE había realizado en 1998²⁴. Este primer informe venía a recoger los elementos claves para considerar que un régimen tenía la consideración de pernicioso. Mientras, el segundo renueva el contenido del anterior e introduce el enfoque del nexo, promovido por la OCDE y aceptado con un amplio consenso, pues recibió el apoyo de 40 de 44 países²⁵. No obstante, este Plan BEPS se trata de recomendaciones cuyo contenido no genera obligaciones *per se*, sino que los estados han de acogerse a las indicaciones adoptadas²⁶.

La principal finalidad que se persigue es “vincular los gastos de I+D+i con la conexión de beneficios fiscales, esto es, como vía para cumplir el requisito de sustantividad²⁷”. Se busca formular unos criterios comunes que eviten los efectos indeseados del BEPS²⁸. Este requisito se refiere a que haya un nexo entre las rentas generadas y los costes incurridos²⁹, es decir, “una actividad económica sustantiva y real detrás de la renta procedente del intangible³⁰”. A razón de lo anterior, sólo resultarán aplicables unos determinados gastos que establece la ley, que se explicarán en el apartado segundo del capítulo II. La finalidad perseguida con esta acción es que no se produzca la deslocalización de los activos a otros países y simultáneamente, se aplique la reducción por *patent box* y se incentive y premie el *tax avoidance*³¹. La OCDE busca que “estos regímenes que pretenden fomentar las actividades I+D solo ofrecen dichos incentivos fiscales a los contribuyentes que de hecho

²³ Ley 48/2015, de 29 de octubre, del Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE, núm. 260, de 30 de octubre de 2015).

²⁴ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.3.

²⁵ *Ibid.*, p.6.

²⁶ Casas Agudo, D., *op. cit.*, pp.56-57.

²⁷ *Ibid.*, p.12.

²⁸ Fabris, D., *op. cit.*, p.50.

²⁹ Casas Agudo, D., *op. cit.*, p.58.

³⁰ *Ibid.*, p.13.

³¹ Gil García, (2016), E., *op. cit.*, p.25.

están comprometidos en estas actividades³²”. Además, se configura de tal forma que permite “establecer limitaciones respecto del volumen de gastos por subcontratar actividades de I+D+i a entidades vinculadas³³”, como se expondrá en el apartado segundo del capítulo II y por ello, se puede afirmar que el grado de la reducción variará frente a un enfoque que pudiera optar por una “*aplicación total o nada*”³⁴. La OCDE centra el objeto del enfoque no tanto en la cantidad sino en la proporción de los gastos en los que incurren las entidades³⁵.

Con carácter general, este enfoque ha sido considerado como una Special Anti-Avoidance Rule, es decir, una cláusula antiabuso. La OCDE pretende que la renta derivada de la cesión o enajenación responda a verdaderas razones legítimas de carácter económico³⁶. Por ello, “en el caso de los regímenes de *patent box*, el cumplimiento del enfoque del nexo implica la existencia de una actividad económica sustantiva y real detrás de la renta procedente del intangible³⁷”. Se estima que, en la actualidad, las prácticas BEPS, que incluyen la *patent box*, afectan entre un cinco y diez por ciento al importe del Impuesto sobre Sociedades o figura tributaria análoga³⁸.

³² OCDE, *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016, p.27.

³³ Gil García, E., (2016), *op. cit.*, p.26.

³⁴ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.6.

³⁵ OCDE, (2016), *op. cit.*, p.27.

³⁶ Gil García, E., (2016), *op. cit.*, p.28.

³⁷ Gil García, E., “El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, 2017, p.62.

³⁸ OCDE, “10 Preguntas sobre BEPS”, p.1 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>; última consulta 31/03/2023).

III. CAPÍTULO II: REGULACIÓN ACTUAL DE LA REDUCCIÓN POR ACTIVOS INTANGIBLES DEL ARTÍCULO 23 LIS.

En la actualidad, la reducción del artículo 23 apenas es empleada por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). El Libro Blanco sobre la reforma tributaria ha recopilado todos los datos de los declarantes del IS para el año de 2019. En dicho periodo, la aplicación de la presente reducción supuso un ahorro para las entidades de casi 90 millones de euros; en los cinco años anteriores, el ahorro medio fue de 100 millones³⁹. Asimismo, su empleo es mayoritario en grandes entidades empresariales, como se desprende de los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴⁰. Según dicho organismo, las entidades con ingresos superiores a 30 millones de euros, que representan el 0,38% del total de declarantes, son 1/3 del total de las entidades beneficiadas y representan el 88% del total del ahorro fiscal de esta figura tributaria⁴¹.

Asimismo, resulta pertinente conocer que la regulación del artículo 23 no resulta aplicables a los territorios forales del País Vasco y de Navarra. Estos presentan su propia regulación, cuyo contenido es similar al régimen común, aunque se configuran algunas peculiaridades⁴². En el caso del País Vasco, el régimen se halla regulado en tres normativas forales, correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos, aunque su contenido es idéntico en la *patent box*. Estas normas son: en Álava, la Norma Foral 37/2013⁴³; en Guipúzcoa, la Norma Foral 2/2014⁴⁴ y en Vizcaya, la Norma Foral 11/2013⁴⁵. Como los regímenes son idénticos, se procede a su análisis en base a la normativa foral de Vizcaya. El artículo 37 se expresa en el siguiente sentido: “no se integrará en la base imponible el 70 por 100 de las rentas correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad

³⁹ Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, p.443.

⁴⁰ Gisbert Soler, V., “Patent Box: Conceptos y estrategias de aplicación”, *Revista 3 ciencias*, vol. 2, n. 5, 2013, p.9.

⁴¹ Agencia Estatal de Administración Tributaria, “372. Reducción ingresos procedentes determinados activos intangibles (art. 23 y DT. 20º LIS)” (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik5dd6e54e9645297fe8fca163f9931de236ca85de.html; última consulta 31/03/2023).

⁴² García Heredia, A., *op. cit.*, p.3.

⁴³ Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOTH, núm. 148, de 27 de diciembre de 2013).

⁴⁴ Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOPV, núm. 34, de 19 de febrero de 2014).

⁴⁵ Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOB, núm. 238, de 13 de diciembre de 2013).

intelectual o industrial de la entidad”. Por ello, las principales diferencias son i) la exclusión de la transmisión de los activos intangibles del hecho imponible, y ii) la reducción sobre las rentas netas alcanza el 70%, frente al 60% el régimen común. Además, “en ningún caso darán derecho a dicha reducción ... dibujos o modelos”. Como se observará en el siguiente apartado, a diferencia del régimen común, se excluye los supuestos de dibujos y modelos. En el caso del régimen foral de Navarra, su regulación se halla en la Ley Foral 26/2016⁴⁶, que como única diferencia introduce, al igual que el País Vasco, la reducción del 70%.

1. ÁMBITO OBJETIVO.

En España, la regulación del *patent box* se halla en el artículo 23 LIS. Este expone en su primer apartado aquellos activos intangibles respecto de los cuales cabe la aplicación de la reducción, fundamentalmente patentes y otros derechos equivalentes. En este sentido, la referida ley se pronuncia en el siguiente sentido.

Patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo.

Sin embargo, resulta conveniente realizar una primera delimitación del concepto de activos intangibles para proceder a su posterior análisis. Por activo intangible se puede entender aquellos “bienes patrimoniales con carácter no monetario, carentes de apariencia física o material y susceptibles de valoración económica⁴⁷”. Es decir, el articulado hace referencia a bienes identificables, “*que no pueden percibirse a través de la visión y el tacto*”, que pueden ser objeto del tráfico jurídico y que pueden ser tasados en dinero.

La actual configuración recoge un número de supuestos de manera exhaustiva, es decir, una lista de supuestos *numerus clausus*. No obstante, a modo de ofrecer mayores garantías jurídicas en la aplicación de la presente reducción, se expone en el apartado quinto aquellos supuestos que quedan excluidos y que pudieran inducir a la confusión. En

⁴⁶ Ley Foral 26/2016⁴⁶, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 55, de 6 de marzo de 2017).

⁴⁷ Calvo Vérguez, J., “El régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas procedentes de determinados activos intangibles. El denominado Patent Box”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 42, 2016, p.213.

cualquier caso, no se ha de interpretar la lista de manera estricta sino atender a la verdadera naturaleza del activo⁴⁸.

1.1. Delimitación positiva.

A razón de que la normativa no ofrece ninguna definición de los conceptos referidos, resulta conveniente realizar un estudio de cada uno. Para ello, se habrá de atender a lo expuesto en la normativa de propiedad intelectual e industrial⁴⁹. Asimismo, se ha de atender a los requisitos que se estipulan en las reglas de contabilidad, como recoge la consulta V1153-14⁵⁰. Esta consulta remite al artículo 10.3 LIS y expone que “puesto que la normativa fiscal no establece un concepto específico de activo, se consideran válidos los criterios fijados en la norma contable⁵¹”. De manera complementaria, se puede emplear el contenido de los Comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio, en concreto, al artículo 12 que ofrece criterios interpretativos⁵². Los activos intangible objeto de la reducción son los siguientes.

⇒ **Patentes.** Las patentes se encuentran reguladas en la Ley 24/2015⁵³. En el apartado primero del artículo 4, se formulan los criterios para que las invenciones resultan patentables. Estos criterios son: i) novedad, ii) actividad inventiva, y iii) aplicación industrial.

El carácter novedoso se reconoce cuando “no está comprendida en el estado de la técnica”, conforme al artículo 6 de la referida ley. Se exige que tenga un carácter singular, es decir, que la patente ha de aportar un carácter diferenciador respecto de lo ya existente (estado de la técnica), no sólo en España, sino también a nivel mundial. La actividad inventiva, mencionada en el artículo 8, se refiere a que la evolución que se produzca no puede resultar evidente para los conocedores de la ciencia. Es decir, debe consistir en un avance que aporte cierto progreso técnico⁵⁴. La aplicación industrial, regulada en el artículo 9, hace referencia a su empleo en

⁴⁸ García Heredia, *op. cit.*, p.22.

⁴⁹ *Ibid.*, p.21.

⁵⁰ DGT, consulta vinculante núm. V1153/2014, de 25 de abril de 2006.

⁵¹ *Id.*

⁵² García Heredia, *op. cit.*, p.21.

⁵³ Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes (BOE, núm. 177, de 25 de julio de 2015).

⁵⁴ Calvo Vérguez, J., *op. cit.*, p.215.

cualquier disciplina. Asimismo, se ha de demostrar que el resultado de su aplicación permite obtener resultados certeros y no con carácter eventual⁵⁵.

⇒ **Modelos de utilidad.** Los modelos de utilidad se encuentran regulados en el capítulo I del Título XIII de la Ley 24/2015, de Patentes. En el artículo 137 se garantiza su protección cuando se cumplan los dos primeros requisitos de las patentes, además de “dar a un objeto o producto una configuración, estructura o composición de la que resulte alguna ventaja prácticamente apreciable para su uso o fabricación”. Estos modelos han de diferenciarse “por su “utilidad” y “practicidad” y no por su “estética⁵⁶”. A modo ejemplificativo, un modelo de utilidad sería una nueva técnica para que los secadores de pelo no hicieran ruido. A través de esta, se produce el cumplimiento de los requisitos de carácter novedoso y actividad inventiva, así como su configuración ofrece una mejora en su uso.

⇒ **Certificados complementarios de protección de medicamentos y productos fitosanitarios.** Se trata de una figura jurídica que surge como complemento de las patentes. Su regulación se halla en el capítulo IV del Título V de la Ley de Patentes, así como en el Reglamento (UE) 2019/933 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2019⁵⁷.

A razón de que los medicamentos y productos fitosanitarios requieren de unos trámites administrativos para proceder a su venta, se ofrece la posibilidad de extender la patente. El fundamento que subyace es la no pérdida del tiempo de protección que se reconoce a las patentes, a razón de los plazos desde la concesión de la patente y la aprobación para la comercialización⁵⁸. De modo que, al igual que se reconoce a la patente, también se le reconoce a estos certificados. En el caso de los medicamentos y productos fitosanitarios, el certificado se reconoce

⁵⁵ Díez Martín, R., “La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. El régimen español de patent box del artículo 23 LIS”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pontificia Comillas, 2021, pp.10-11.

⁵⁶ Oficina Española de Patentes y Marcas, “¿Qué es un modelo de utilidad?” (disponible en https://www.oepm.es/es/invenciones/modelo_utilidad/; última consulta 29/03/2023).

⁵⁷ Unión Europea. Reglamento (UE) 2019/933 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2019, por el que se modifica el reglamento (CE) n° 469/2009 relativo al certificado complementario de protección para los medicamentos (Diario Oficial de la Unión Europea, núm. 153, de 11 de junio de 2019).

⁵⁸ Oficina Española de Patentes y Marcas, “Ley 24/2015 - ¿Qué son los certificados complementarios de protección de medicamentos y productos fitosanitarios?” (disponible en http://www.oepm.es/es/propiedad_industrial/preguntas_frecuentes/Faq_Ley_24_2015_Invenciones41.htm?modalidadFaq=noSel; última consulta el 29/03/2023).

sobre el principio activo. Este régimen especial de protección tiene una duración máxima de cinco años⁵⁹ y resulta de aplicación una vez la patente caduque⁶⁰.

- ⇒ **Dibujos y modelos.** Su contenido viene regulado en la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial⁶¹, que regula los dibujos y modelos bajo el concepto de diseños industriales. La ley en su primer artículo remite al concepto de diseño como “la apariencia de la totalidad o de una parte de un producto, que se derive de las características de, en particular, las líneas, contornos, colores, forma, textura o materiales del producto en sí o de su ornamentación”. El artículo 5 refleja que sólo resultarán registrables aquellos dibujos o modelos que tengan carácter novedoso y singular. El carácter novedoso se deriva de la no existencia de otro dibujo o modelo que resulte conocido y cuyo diseño no varíe sólo en aspectos insignificantes (artículo 6). El carácter singular, expresado en el artículo 7, expone que las percepciones de las personas resulten diferentes ante ambos dibujos o modelos.
- ⇒ **Softwares avanzados.** Se hace referencia a programas de ordenador, aunque al igual que sucede con otros activos, la ley no expone el contenido de este. Por software se puede entender “el conjunto de instrucciones organizadas secuencialmente y codificadas que tienen como fin resolver un problema o situación específica del usuario⁶²”. No obstante, los softwares, conforme dispone la OCDE, resultarán únicamente afectos a la reducción si se verifica que i) han sido objeto de protección legal y ii) presenta los tres elementos esenciales de las patentes⁶³. Al realizar esta precisión, el legislador busca “evitar posibles distinciones relativas a su protección jurídica ... diferente tratamiento fiscal si el software no quedara expresamente contemplado⁶⁴”. Algunos países que no reconocen la aplicabilidad de la reducción a este tipo de activos son el Reino Unido o Suiza⁶⁵.

⁵⁹ Oficina Española de Patentes y Marcas, “¿Qué es un certificado complementario de protección?” (disponible en https://www.oepm.es/es/invenciones/cert_comp_proteccion/; última consulta el 29/03/2023).

⁶⁰ Fernández, J., “Guía sobre el régimen fiscal especial del Patent Box”, *Rey Quiroga Fiscalistas*, 2018, p.3.

⁶¹ Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial (BOE, núm. 162, del 8 de julio de 2003).

⁶² Fernández, J., *op. cit.*, p.3.

⁶³ García Heredia, *op. cit.*, p.17.

⁶⁴ *Ibid.*, p.18.

⁶⁵ *Ibid.*, p.19.

Por último, resulta pertinente remarcar que la aplicación de la reducción no requiere estrictamente que el intangible se halle inscrito en un registro público. En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) que señala que “se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción⁶⁶”. Además, la DGT ha señalado de manera expresa y en reiteradas ocasiones que corresponde al contribuyente demostrar y justificar la aplicación de la reducción para el caso en concreto; la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo⁶⁷.

Conforme a lo expuesto, parece evidente que resulta necesario que el legislador introduzca en el presente artículo una definición de los activos susceptible. Si es verdad que existe una delimitación positiva, sin embargo, las definiciones provistas por la legislación y la normativa contable no parece otorgar al sujeto pasivo del impuesto la suficiente seguridad jurídica en la aplicación de la reducción. En concreto, se debería prestar énfasis sobre los softwares avanzados. A razón de la remisión a los criterios de la OCDE y sin referencia alguna en nuestro ordenamiento, el sujeto pasivo puede desistir en la aplicación de la reducción por la falta de expresión de la ley. No obstante, como se expondrá, siempre existirá la posibilidad de solicitar una valoración a la Administración para determinar la inclusión de los activos en la delimitación positiva.

1.2. Delimitación negativa.

La delimitación negativa del ámbito objetivo viene definida por las expresiones que se recogen en el apartado quinto del artículo 23 LIS. En el mismo, se hace referencia a los siguientes activos:

Marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o

⁶⁶ DGT, consulta vinculante núm. V1881/2012, de 28 de septiembre de 2012.

⁶⁷ DGT, consulta vinculante núm. V2439/2017, de 2 de octubre de 2017; DGT, consulta vinculante núm. V1860/2017, de 13 de julio de 2017.

científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

De manera expresa, el apartado quinto expone una serie de supuestos que quedan excluidos. El contenido del apartado ha permanecido inmóvil desde la creación de la reducción en 2008, a excepción de la reciente inclusión de los conceptos de planos y *know-how*. El fundamento que subyace es la no contribución de estos anteriores a producir avances en materia de I+D+i. Por ello, conforme al enfoque del nexo expuesto, la OCDE considera oportuno una restricción en la aplicación de la presente reducción, en concreto sobre los autodenominados *marketing intangibles*⁶⁸. A continuación, se procede a un breve análisis de cada uno de los conceptos respecto de los cuales no ha habido variaciones.

- ⇒ **Las marcas.** Se refiere a las marcas propiamente y los nombres comerciales, que se regulan bajo la Ley 17/2001⁶⁹. Por marca se ha de entender conforme al artículo 4 “todos los signos, especialmente las palabras, incluidos los nombres de personas, los dibujos, las letras, las cifras, los colores, la forma del producto o de su embalaje, o los sonidos” que tengan un efecto diferenciador respecto de los respectivos de otras empresas.
- ⇒ **Obras literarias, artísticas o científicas.** Estas obras se encuentran reguladas por el Real Decreto Legislativo 1/1996⁷⁰, que en su artículo 10 recoge la totalidad de supuestos, tales como libros, composiciones musicales o mapas topográficos.
- ⇒ **Equipos industriales, comerciales o científicos.**

La Ley 48/2015, previa a la LIS, incluía en el apartado primero los planos, y, por ende, en la delimitación positiva de la reducción. Los planos se comprendían como una herramienta para la configuración de los diseños industriales⁷¹, y así se desprendía de la DGT, que se pronuncia en este sentido: “los diseños industriales configurados en dibujos, modelos o planos⁷²”. De modo que, si el contenido de dichos planos resultare asimilable al de las patentes o modelos, no habría ninguna deficiencia en la aplicación de la reducción. Sin embargo, si bajo dichos planos hubiera derechos de autor, habría de

⁶⁸ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.4.

⁶⁹ Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas (BOE, núm. 294, de 8 de diciembre de 2001).

⁷⁰ Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia (BOE, núm. 97, de 22 de abril de 1996).

⁷¹ Gil García, E., (2018), *op. cit.*, p.53.

⁷² DGT, consulta vinculante núm. V1714/2013, de 27 de mayo de 2013.

excluirse su inclusión a razón del apartado quinto de la LIS. Sin embargo, en la última reforma se ha incluido en el apartado quinto los planos. Es decir, el legislador limita toda posible interpretación que cupiera sobre los mismos al excluir en su totalidad la aplicación de la reducción.

La segunda gran variación se produce en el concepto de *know-how*, que se refiere a “formulas o procedimientos secretos” y las “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Conforme a la doctrina, este concepto se refiere “al complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica⁷³”. Mientras, Calvo Vérguez expone que se debe entender por *know-how* “los conocimientos técnicos o industriales que atesora el empresario, que no están patentados y no son conocidos de terceros y que dado su indudable valor económico pueden constituir en no pocas ocasiones el secreto de éxito de muchas empresas⁷⁴”. Es decir, el verdadero valor se acumula en el desconocimiento de estas, que permite obtener rendimientos económicos de por sí. En la anterior regulación, el *know-how* se consideraba un activo intangible sobre el cual aplicar la reducción del artículo 23. En ese sentido se pronunció la DGT con consultas vinculantes como la V1714/13⁷⁵. No obstante, la exclusión se debe a la adaptación de la legislación española al Plan de Acción 5 BEPS, como se mencionó en el primer capítulo y debido a la dificultad para la delimitación de las prácticas pueden estimarse como *know-how*. Así se ha pronunciado la DGT, que expone “*know-how* ... no podrán beneficiarse de la reducción prevista⁷⁶”. A modo ejemplificativo, los algoritmos o lenguajes de programación, incluidos en el *know-how* conforme a la V1080-16⁷⁷, no resultan activos válidos para aplicar la reducción conforme a la normativa actual⁷⁸.

⁷³ DGT, consulta vinculante núm. V0933/2005, de 24 de mayo de 2005.

⁷⁴ Calvo Vérguez, J., *op. cit.*, pp.216-217.

⁷⁵ *Vid.* DGT, consulta vinculante núm. V1714/2013, de 27 de mayo de 2013, cuyo tenor reza: “siempre que las fórmulas, los diseños y el *know how* cumplan la definición de activo, podrán entenderse incluidos dentro de las definiciones previstas en el apartado 1 del artículo 23”.

⁷⁶ DGT, consulta vinculante núm. V1777/2021, de 8 de junio de 2021.

⁷⁷ DGT, consulta vinculante núm. V1080/2016, de 17 de marzo de 2016.

⁷⁸ Gil García, E., (2018), *op. cit.*, p.53.

2. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN.

2.1. Requisitos de cálculo.

En la actual regulación, se configura expresamente cuatro condiciones para que la reducción resulte aplicable. Estas se recogen en el apartado cuarto de la Ley.

- ⇒ **Desarrollo de una actividad económica.** La finalidad que persigue el legislador es “evitar la utilización de sociedades instrumentales para acceder a los beneficios de un régimen de *patent box*⁷⁹”. El apartado pretende reconocer que la empresa debe haber contribuido al desarrollo de dicho intangible. Sin embargo, no basta la mera financiación, sino que se requiere de asumir el riesgo y ventura de la operación. Además, se permite externalizar dicha producción, como afirma la consulta V1176-12⁸⁰, de modo que la empresa puede participar indirectamente en la innovación. No obstante, como se expuso anteriormente, ello tendrá implicaciones en el porcentaje de reducción de las rentas obtenidas⁸¹. Además, “si el cesionario realiza una actividad de mera tenencia de los activos cedidos, el cedente no podrá disfrutar del incentivo fiscal⁸²”.
- ⇒ **No residencia del cesionario en un paraíso fiscal o territorio de nula tributación.** No obstante, se fija una excepción en caso de que dichos territorios sean Estados miembros y subyazca una razón económica. La configuración de este requisito responde a la finalidad expuesta de evitar la deslocalización de los beneficios, pero al ser territorios de algún Estado miembro, quedan sometidos a un mayor control frente a otros paraísos fiscales. Algunos territorios que se podrían acoger a esta previsión serían Jersey, la Isla de Man y con especial interés para España, Gibraltar. Ahora bien, esta cuestión ha perdido utilidad, pues la salida del Reino Unido de la UE a comienzos de 2020 supone que Gibraltar pierda tal consideración⁸³.
- ⇒ **Distinción de las prestaciones complementarias en la cesión o transmisión.** Como se desprende de la normativa, “el incentivo fiscal no cubre las rentas

⁷⁹ García Heredia, *op. cit.*, p.31.

⁸⁰ DGT, consulta vinculante núm. V1776/2012, de 30 de mayo de 2012.

⁸¹ De Haro Izquierdo, M., “Régimen fiscal del patent box. La reducción de ingresos derivados de la cesión de activos intangibles”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 6, 2010, p.40.

⁸² Sanz Gadea, E., “El impuesto sobre sociedades en 2013 (III). Incentivos Fiscales”, *RCyT. CEF*, n. 375, 2014, p.14.

⁸³ Salgado Barca, M.B. y Pallarés Rodríguez, R., *op. cit.*, p.81.

imputables a servicios accesorios prestados por la entidad cedente⁸⁴”. Es decir, el legislador pretende evitar que, a través de las prestaciones accesorias, el cedente aumente los ingresos sobre los que practicar la reducción; al dicha prestación no tener carácter tecnológico, no cabe la inclusión de esta en la renta objeto de reducción⁸⁵.

⇒ **Contabilidad separada de los activos objeto de la reducción.** El fin último radica en poder conocer de manera pormenorizado y detallado los gastos en que se ha incurrido en el desarrollo del intangible. Además, contribuye a que la Administración pueda efectuar las consiguientes comprobaciones⁸⁶.

Sin embargo, en el caso de la transmisión de estos activos a entidades de mismo grupo mercantil, la reducción no resultará de aplicación. Asimismo, tampoco en el caso que se realice entre entidades que consolidan fiscalmente, donde se habrá de practicar una eliminación del resultado⁸⁷. Se pretende evitar con estas operaciones se produzca la transferencia artificial de beneficios de una entidad a otra, de modo que, se aumente la base imponible en un país de reducida tributación mientras se minore la base imponible en otro territorio de superior fiscalidad.

2.2. Metodología de cálculo.

En la actualidad, el legislador ha optado por que la reducción de la base imponible del artículo 23 pueda alcanzar como máximo el 60% de las rentas netas obtenidas por la cesión o transmisión del intangible. Por rentas netas, se entiende la diferencia entre los ingresos y los gastos incurridos, tales como la amortización, deterioros y otros gastos en dicho ejercicio vinculados al intangible. No obstante, el referido porcentaje se puede ver minorado⁸⁸. En la actualidad, se emplea la siguiente fórmula para su determinación, de modo que, si el resultado del factor resultare inferior, únicamente se aplicará la reducción en la parte correspondiente al 60%.

⁸⁴ Sanz Gadea, E., *op. cit.*, p.16.

⁸⁵ Lefebvre, F., *Memento Fiscal 2023*, Lefebvre, Madrid, S. P., 2023.

⁸⁶ Salgado Barca, M.B. y Pallarés Rodríguez, R., *op. cit.*, p.81.

⁸⁷ Rodríguez Relea, F.J., *Fiscalidad práctica 2016. Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 2016, p.11.

⁸⁸ *Ibid.*, p.5.

$$1,3 * \frac{\text{Gastos elegibles}}{\text{Gastos totales}}$$

En el numerador, como expone el artículo, se incluye lo que se denomina por la OCDE como “*gastos elegibles*”, es decir, todos los gastos destinados directamente a la creación del activo intangible, que incluye los propios de la subcontratación con terceros no vinculados, así como los relativos a salarios, costes directos o de suministros⁸⁹. No obstante, los gastos elegibles no incluyen entre otros gastos relativos “al pago de intereses, los costes de construcción, los costes de adquisición ...⁹⁰”, es decir, gastos de naturaleza financiera o la propia amortización⁹¹, como remarca la OCDE. Mientras, en el denominador, se incluyen además de los elegibles, otros gastos, como son los relativos a la adquisición del intangible o los propios de subcontratación a entidades vinculadas con la cedente⁹². La razón que subyace es “garantizar la adecuación del beneficio fiscal conferido a las actividades de I+D efectivamente desarrolladas en el territorio del Estado⁹³”. Este hecho ha resultado probado, y se ha conseguido demostrar que cuanto mayor desarrollo o participación se exige a las entidades, menor transferencias de patentes responden a motivos tributarios⁹⁴.

En aras de adoptar la Acción 5 del Plan BEPS, se introduce el *modified nexus approach*, concepto propuesto por Alemania y Reino Unido. Ambos países proponen multiplicar los gastos elegibles por un factor máximo del 30% en los supuestos en que se haya incurrido en los referidos gastos para la adquisición del intangible o se haya subcontratado a entidades vinculadas⁹⁵. Este factor nace como un *up-lift*⁹⁶, de modo que, estos costes referidos podrán representar un total del 23% de los totales sin que se produzca ninguna minoración en el porcentaje de la reducción, que es de 60%⁹⁷. Conforme a lo anterior expuesto, el legislador español atendiendo al concepto de *modified nexus approach* y con la finalidad de incentivar el desarrollo de los activos por las entidades, multiplica los gastos elegibles por el factor máximo permitido de 1,3. Con la presente configuración, se

⁸⁹ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.19.

⁹⁰ Cobos Gómez, J.M., “Incentivos fiscales a la innovación: contexto internacional y situación en España”, en Deloitte (coord.), *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de Futuro*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2019, p.508.

⁹¹ García Heredia, A., *op. cit.*, p.34.

⁹² Lefebvre, F., *op. cit.*, S. P.

⁹³ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.19.

⁹⁴ Gaessler, F., Hall, B.H. y Harhoff, D., “Should there be lower taxes on patent income?”, *Institute for Fiscal Studies*, n. 24843, 2018, p.32.

⁹⁵ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.6.

⁹⁶ García Heredia, A., *op. cit.*, p.34.

⁹⁷ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.24.

opta por premiar a todas las entidades que compartan sus intangibles, ya sea vía cesión o vía transmisión. No obstante, se recompensa especialmente a aquellas que realicen mayores inversiones y/o gastos a su propio riesgo y ventura⁹⁸. Es decir, se favorece la aplicación de la reducción para un mayor número de empresas.

En términos generales, la aplicación de la presente reducción se produce sobre rentas netas positivas. No obstante, puede acontecer que, a razón de la cesión o transmisión, se obtengan rentas netas negativas, cuyo tratamiento fiscal es totalmente distinto a las positivas. Si con carácter previo ya ha acontecido la obtención de rentas netas positivas, las futuras rentas negativas habrán de ser objeto asimismo de la referida reducción y aplicársele la misma fórmula expuesta anteriormente⁹⁹. No obstante, si las rentas negativas fueren superiores al total de las positivas obtenidas, el exceso de las rentas negativas “se integrará en su totalidad en la base imponible¹⁰⁰”, sin que resultara relevante que la obtención de dichas rentas se obtenga en uno o varios ejercicios fiscales¹⁰¹. Es decir, las rentas negativas una vez no existieran rentas positivas, son fiscalmente deducibles en su totalidad¹⁰². Ahora bien, si con posterioridad se obtuviere rentas netas positivas, se habrá de integrar en la base imponible la totalidad de estas hasta cubrir el exceso de rentas negativas imputadas y posteriormente, se procederá a aplicar la reducción del artículo 23 LIS¹⁰³.

La configuración del sistema actual ha supuesto una evolución inversa, pues se ha incrementado el porcentaje de la reducción, aunque su aplicación ha variado desde los ingresos a las rentas netas. Sin embargo, la actual reducción del 60% podría incrementarse al 70% al igual que los regímenes forales del País Vasco y Navarra. Ello devendría en un tipo efectivo de gravamen del 7,5% frente al 10% actual. Ahora bien, países como Bélgica han estipulado en su regulación una reducción que alcanza el 85% de las rentas netas positivas, es decir, una tributación efectiva del 3,75%¹⁰⁴. Por ello, resulta necesario considerar las implicaciones tributarias que podría suponer un aumento en el porcentaje de reducción, así como la consecución efectiva de incentivar el I+D+i.

⁹⁸ Gil García, E., (2016), *op. cit.*, p.27.

⁹⁹ Fernández, J., *op. cit.*, p.4.

¹⁰⁰ Díez Martín, R., *op. cit.*, p.24.

¹⁰¹ Lefebvre, F., *op. cit.*, S. P.

¹⁰² Díez Martín, R., *op. cit.*, p.24.

¹⁰³ Lefebvre, F., *op. cit.*, S. P.

¹⁰⁴ Royalty Range, “What is the Belgian patent box regime?” (disponible en <https://www.royaltyrange.com/wp-content/uploads/2018/02/what-is-the-belgian-patent-box-scheme.pdf>; última actualización 12/04/2023).

2.3. Valoración de activos y rentas.

El legislador incluye en el artículo 23 un apartado sexto y séptimo con el fin de garantizar una mayor seguridad en la aplicación de este incentivo fiscal. No obstante, ya se encontraba regulado desde el año 2013.

En el apartado sexto, se hace referencia a la solicitud para la valoración económica de los ingresos y gastos asociados al activo. Dicha propuesta ha de ser resulta en el plazo de 6 meses, conforme al artículo 41.6 del Real Decreto 634/2015¹⁰⁵ ¹⁰⁶, y se presume el silencio administrativo negativo si no se obtuviera respuesta. Respecto de dicha propuesta, la Administración puede aceptar la propuesta formulada, configurar un valor diferente, o incluso denegarla¹⁰⁷.

Mientras el apartado séptimo hace referencia a la posibilidad de que las entidades formulen una consulta para determinar si ciertos activos quedan amparados bajo el apartado primero, y resultan susceptible de reducción. Sin embargo, en estos casos, se reconoce una mayor seguridad jurídica en tanto que la resolución ha de fundarse en un informe vinculante de la DGT¹⁰⁸. Al igual que en el apartado sexto, la entidad habrá de formular la propuesta de valoración conforme al valor de mercado¹⁰⁹. De modo que dicha seguridad jurídica se consigue mediante el carácter vinculante de los informes, que contribuye a evitar el desistimiento por las empresas debido a la inseguridad o incerteza en su aplicación y contenido¹¹⁰. Todo ello, como no, se traduce en “evitar futuras litigiosidades¹¹¹”.

No obstante, no se debe dejar pasar por alto que “los acuerdos entre contribuyentes y autoridades tributarias pueden implicar la concesión de una ventaja económica susceptible de ser calificadas como ayuda de Estado bajo el paraguas del artículo 107 TFUE¹¹²”. Las autoridades comunitarias persiguen evitar la ejecución de prácticas maliciosas que dificulten la competencia en un mercado único, sin que se evite a la

¹⁰⁵ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 165, de 11 de julio de 2015).

¹⁰⁶ Rodríguez Relea, F.J., *op. cit.*, p.17.

¹⁰⁷ Gil García, E., (2018), *op. cit.*, p.50.

¹⁰⁸ *Id.*

¹⁰⁹ Borrás Amblar, F. y Navarro Alcázar, J.V., *Impuesto sobre sociedades (1) Régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2018, p.689.

¹¹⁰ Quirós Gómez, J., “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 21, 2021, p.56.

¹¹¹ Rodríguez Relea, F.J., *op. cit.*, p.19.

¹¹² Gil García, E., (2018), *op. cit.*, p.49.

Administración ratificar a las entidades la conformidad para acogerse a la *patent box*. Así lo ha expresado la Comisión Europea, que estimó que la configuración de la reducción por activos intangibles española no es una medida que reciba la consideración de ayuda de Estado en los términos del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹¹³ (en adelante TFUE)¹¹⁴.

¹¹³ Unión Europea. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE, núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

¹¹⁴ Gil García, E., (2016), *op. cit.*, p.32.

IV. CAPÍTULO III: RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS.

1. EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS.

El origen del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante REF) se remonta al reinado de Isabel I de Castilla y Fernando II de Aragón. En los últimos años del siglo XV, una vez se produjo la conquista de las Islas Canarias por los Reyes Católicos, se les reconoció a las islas ciertos privilegios en material fiscal. Como expone Pascual, esta peculiaridad se sustentaba sobre la intención de promover la repoblación del Archipiélago, aunque en ningún caso devenía en una exención tributaria total¹¹⁵. La Reforma Tributaria de Alejandro Mon en 1843 supuso el fin de las ventajas con las que gozaban las islas y la aplicación del régimen general. Esta decisión fue especialmente controvertida pues “el proteccionismo encarecía las importaciones de manufacturas y subsistencias; perjudicaba a la salida de nuestra producción agraria, al restarle competitividad e interés en el tráfico recíproco y, finalmente, alejaba de los puertos canarios a los mercantes extranjeros¹¹⁶”.

Las constantes confrontaciones entre la Península Ibérica y la Islas Canarias devienen en la aprobación de la Ley de Puertos Francos en 1852, que exime de tributos aduaneros a todo producto que se exporte o importe al archipiélago, con excepciones como el cacao, azúcar o tabaco¹¹⁷. Posteriormente, a comienzos del siglo XX, se configura la Hacienda local canaria y se le reconoce capacidad para el control de tributos sobre la exportación e importación, alcohol, tabaco y gasolina¹¹⁸. La Ley de Reforma Tributaria de 1964 introduciría nuevas modificaciones, pero la inexactitud en su contenido y aplicación acarrió la aprobación de la Ley 30/1972¹¹⁹.

El fundamento inicial de las especialidades de las islas radica en “la insularidad, la lejanía, el clima, la escasez de recursos, las constantes amenazas bélicas¹²⁰” aunque evolucionaría hacia la pérdida competitiva de los puertos de las Islas Canarias debido a los impuestos

¹¹⁵ Pascual González, M.M., “La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial canaria: su configuración como ayudas de estado fiscales”, Tesis Doctoral, Universidad de La Laguna, 2001, p.230.

¹¹⁶ Macías Fernández, A.M., “Los efectos del libre comercio sobre la economía canaria (1760-1824)”, en Bernal Rodríguez, A.M. (coord.), *Comercio libre» entre España y América (1765-1824)*, Fundación Banco Exterior, Madrid, 1987, p.258.

¹¹⁷ Pascual González, M.M., *op. cit.*, p.237.

¹¹⁸ *Ibid.*, p.240.

¹¹⁹ Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre el Régimen Económico-fiscal de Canarias (BOE, núm. 176, de 24 de julio de 1974).

¹²⁰ Pascual González, M.M., *op. cit.*, pp.227-228.

aduaneros¹²¹. En la actualidad, el pilar de sustento del régimen especial se haya en el TFUE, en el artículo 349. Este artículo expone que la razón es la “gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos”, que configura al archipiélago como una RUP. A continuación, el mismo precepto expone que el ámbito se extiende a “políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las políticas agrícola y pesquera ...”. Es decir, se busca compensar el déficit que supone el hecho insular¹²².

La legislación original del REF se ubica en la Ley 30/1972, que aúna en una única regulación las medidas económicas y fiscales. El REF cobró especial trascendencia y la propia Constitución de 1978 hace referencia al mismo en su Disposición Adicional Tercera que expone “la modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”. Se trata de mantener una serie de especialidades “consideradas en el ordenamiento jurídico español desde la conquista e incorporación de las islas a la Corona de Castilla¹²³”.

Posteriormente, en aras de armonizar el régimen conforme a la normativa europea, se aprueba la Ley 20/1991¹²⁴ debido a la entrada de España en la Comunidad Económica Europa. Finalmente, se aprobó la Ley 19/1994¹²⁵ (en adelante LREF), que deroga todo contenido de la Ley 30/1972 que se oponga a la presente normativa y se consagra como la regulación aplicable. A modo de conclusión, “la economía canaria evolucionó positivamente en este periodo, pues Canarias se incorporó de pleno derecho y con todas las consecuencia a la UE¹²⁶”.

Como consecuencia de la configuración del REF, las Islas Canarias han presenciado la configuración de una política fiscal propia que ofrece menor presión fiscal a razón de

¹²¹ *Ibid.*, p.229.

¹²² Confederación Canaria de Empresarios, “Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Expectativas de desarrollo y actualización”, p.21 (disponible en <https://www.ccelpa.org/wp-content/uploads/2012/02/Regimen-economico-y-fiscal-de-canarias-Abril-2010.pdf>; última consulta 31/03/2023).

¹²³ Clavijo Hernández, F., Génova Galván, A. y Sánchez Blázquez, V.M., “El Régimen económico y Fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica”, *RCyT. CEF*, n. 421, 2018, p.99.

¹²⁴ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE, núm. 137, de 8 de junio de 1991).

¹²⁵ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE, núm. 161, de 7 de julio de 1994).

¹²⁶ Miranda Calderín, S., “Los incentivos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias en un contexto de crisis económico”, *Anuario de Estudios Atlánticos*, n. 58, 2012. p.460.

tributos propios, como el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC) y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Además, sus habitantes se ven beneficiados por el régimen pues contribuye a canalizar la inversión hacia las islas y favorece la competencia entre empresas.

2. LA ZONA ESPECIAL CANARIA.

2.1. Concepto y fundamento de la Zona Especial Canaria.

“Probablemente todos estamos muy familiarizados con territorios de baja tributación incluso dentro de la propia Unión Europea y sin embargo esta figura que cuenta con casi veinte años de vigencia no es especialmente conocida¹²⁷”. La ZEC es uno de los principales incentivos que introduce la LREF. Esta figura tiene por objeto premiar la creación de nuevas empresas en las Islas Canarias. La gran aportación de la ZEC, que estipula el artículo 43, es que el tipo de gravamen del IS será del 4%. Este tipo de gravamen especial dota al territorio canario de una extraordinaria ventaja competitiva respecto al régimen general, cuyo tipo nominal es del 25%. Es decir, se configura como una verdadera ventaja fiscal y cuyo impacto resulta significativo en la autoliquidación del IS.

Su origen generó controversia en tanto que las autoridades comunitarias consideraron que el mismo podría quedar subsumido en el concepto europeo de ayudas de Estado y, por tanto, ser incompatible con la normativa comunitaria¹²⁸. Asimismo, también se comprometía la consolidación del mercado interior. Ambas cuestiones devinieron en un nuevo marco normativo, que recibió la aprobación de la Comisión Europea¹²⁹ por medio de una autorización el 4 de febrero del 2000 (Ayuda de Estado N° 708/98¹³⁰). La modificación normativa se introdujo a través del Real Decreto-ley 2/2000¹³¹. Esta norma

¹²⁷ Tarín Juste, G., “Las Canarias: ¿el desconocido paraíso fiscal español?”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, n. 95, 2021, pp.198-201.

¹²⁸ García Rodríguez, S., “La reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria como elementos diferenciadores del régimen económico y fiscal de Canarias”, Trabajo de Fin de Máster, Universitat de Barcelona, 2017, pp.19-20.

¹²⁹ *Id.*

¹³⁰ Comisión Europea, “Ayuda de Estado N° 708/ 98 – Islas Canarias (España) (disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/137863/137863_1153432_23_2.pdf; última consulta 12/04/2023).

¹³¹ Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras normas tributarias (BOE, núm. 151, de 24 de junio de 2000).

se configura para “diversificar la economía del archipiélago, atraer inversiones extranjeras, promover el desarrollo económico-social y consecuentemente el regional y el empleo¹³²”.

La finalidad que se persigue con la ZEC, mencionada en el artículo 28 LREF, se fundamenta en la estanqueidad geográfica y estructura productiva del archipiélago¹³³. Con esta figura, se persigue fomentar el crecimiento económico. La estanqueidad geográfica hace referencia al ámbito de aplicación de la ZEC, que será exclusivamente al territorio insular. Sin perjuicio de que las entidades ZEC puedan realizar transacciones con entidades no ZEC, ya sean nacionales o internacionales¹³⁴. Es decir, se presta atención a que la entidad tenga su centro de negocio en las islas, desde el cual opere y contribuya al desarrollo económico y a la empleabilidad de la población.

A pesar de los grandes beneficios que reporta la ZEC, esta medida tiene carácter temporal en tanto que se prevé su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2027, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 LREF. Misma situación acontece respecto de la posibilidad de inscribir entidades como tal para acogerse a los beneficios, que finaliza en el presente año. De modo que podría parecer que la Comisión Europea considera que esta figura ha de desaparecer en tanto que se ha cumplido con el fundamento de su creación. Sin embargo, la realidad es totalmente distinta y no ha de resultar alarmante este hecho. La razón es que la vigencia e inscripción se ha ido sucesivamente prorrogando desde la modificación del año 2000, siempre con la previa autorización de la Comisión Europea, como dispone el apartado tercero del artículo 29 LREF.

2.2. Ámbito subjetivo de la ZEC.

En lo que concierne al ámbito subjetivo de la ZEC, el artículo 31 LREF estipula una serie de requisitos que se han de cumplir para adquirir tal consideración.

De manera previa a analizar los exigencias legales, la norma expone que la condición de entidad ZEC no se puede adquirir de manera sobrevenida; solo tienen cabida las sociedades de nueva constitución. Así lo refleja el apartado segundo del mencionado

¹³² Oshmarina, P., “La ZEC “Zona Especial Canaria” motor de desarrollo económico”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad de La Laguna, 2020, p.6.

¹³³ García Rodríguez, S., *op. cit.*, pp.20-21.

¹³⁴ *Id.*

artículo, el cual busca evitar que se suscriban entidades que, una vez ya operen, se acojan a los beneficios fiscales o se traslade su domicilio a las islas en un momento posterior. No obstante, se permite la aplicación del régimen a nuevas sucursales de entidades ZEC¹³⁵, de modo que se han corregido esas deficiencias al establecimiento de empresas sin necesidad de soportar las inversiones para la constitución¹³⁶. La intención del legislador es promover la conformación y la creación de empresas desde un inicio en las Islas Canarias.

Las condiciones recogidas en el artículo 31 son las siguientes:

- ⇒ **Domicilio social y sede de dirección efectiva en las Islas Canarias.** Por domicilio social se ha de entender el lugar donde tiene lugar la gestión y administración de la sociedad. Mientras, la sede de dirección efectiva, como recoge la consulta V0962-14, “se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades¹³⁷”. Es decir, la ley exige de manera simultánea ambas de modo que no puedan aventajar entidades constituidas en las islas, pero cuyas decisiones son adoptadas desde el exterior. La finalidad que subyace con esta condición es “requerir que la entidad que va a desarrollar su actividad en la ZEC realmente lleve a cabo una actividad económica y no sea, meramente, una entidad interpuesta con el objeto de evitar la presión fiscal¹³⁸”.
- ⇒ **Un administrador con residencia en el ámbito de la ZEC.** El legislador amplía el supuesto exigiendo que un administrador resida en dicho ámbito. Sin embargo, requiere que el administrador trabaje de manera efectiva en la ZEC, es decir, no es condición suficiente simplemente estar empadronado en el archipiélago¹³⁹.
- ⇒ **Objeto social incluido en el anexo de la presente ley.** La ZEC no resulta aplicable para cualquier tipo de industria, sino a las expresadas en el anexo de la LREF. Entre estas, se hace referencia a empresas de alimentación, fabricación de muebles o reciclaje. Por ello, las actividades incluidas en el anexo se tratan de sectores con escasa presencia en el archipiélago, o que contribuyen a la empleabilidad de la

¹³⁵ Oshmarina, P., *op. cit.*, p.9.

¹³⁶ Fernández de la Gándara, L. y Sánchez Álvarez, M.M., “La Zona Especial Canaria: un instrumento de inversión empresarial”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 480, 2001, p.7.

¹³⁷ DGT, consulta vinculante núm. V0962/2014, de 4 de abril de 2014.

¹³⁸ Pascual González, M.M., *op. cit.*, p.351.

¹³⁹ Fernández de la Gándara, L. y Sánchez Álvarez, M.M., *op. cit.*, p.8.

población¹⁴⁰. Además, resulta lógico que el ámbito se reduzca para no contribuir a promover actividades dañinas para el medio ambiente, así como para evitar incentivar actividades que no respondan a la estructura productiva de las islas. A modo ejemplificativo, no se encuadran en el anexo de la ley “la promoción inmobiliaria, las alojativas-turísticas, las de entidades de crédito y seguros y de bolsas de valores¹⁴¹”, estas últimas actividades fácilmente deslocalizables.

⇒ **Creación de puestos de trabajo.** Esta exigencia se computa a partir de los seis meses iniciales, habiendo de mantenerse al menos el número mínimo siempre que se acoja a los beneficios de la ZEC. En las islas de Tenerife y Gran Canaria, se requiere un mínimo de cinco empleados mientras en el resto de las islas el mínimo se sitúa en tres. No obstante, puede que ciertas entidades no requieran en un principio de tal cantidad de empleados, lo cual limita la aplicabilidad o incrementa exponencialmente los gastos¹⁴². Las entidades habrán de soportar gastos que no resultaren necesarios en un comienzo, con la única finalidad de recibir la calificación de entidad ZEC. No obstante, la finalidad de la ley no es perjudicar a las empresas, sino garantizar que las ventajas fiscales reconocidas suponen de manera efectiva la consecución de los fines previstos.

⇒ **Adquisición de activos fijos a entidades insulares afectos al objeto social de la entidad ZEC.** Este requisito, la inversión en activos, ya sean materiales o inmateriales, es el verdadero canalizador para lograr los fines previstos por la ZEC y se ha de realizar en los dos primeros años. Los importes de las inversiones varían en función de las islas, de modo que en Tenerife y Gran Canaria será de cien mil euros mientras en el resto de las islas de cincuenta mil euros. A fin de garantizar que dichas inversiones no se realizan únicamente con carácter temporal, se exige que permanezcan en la empresa, ya sea su vida útil o hasta que la empresa deje de acogerse al régimen especial. No obstante, “no podrán ser objeto de transmisión, salvo que el importe se reinvierta en nuevos elementos del activo fijo en las mismas condiciones dentro del plazo de un año¹⁴³”. La ley favorece y contribuye a la reinversión, con

¹⁴⁰ Barreiro Carril, M.C., “La ZEC en el contexto de la lucha contra la competencia fiscal dañina y la planificación fiscal agresiva”, *Revista Hacienda Canaria*, n. 52, 2020, p.64.

¹⁴¹ Cabildo de Gran Canaria, “Régimen y ventajas fiscales: febrero 2023” p.30 (disponible en https://bestingrancanaria.com/wp-content/uploads/2022/09/GuiaFiscal_EXT-ESP_Correcta.pdf; última consulta 31/03/2023).

¹⁴² Sánchez Sánchez, E.M., “La importancia del régimen fiscal empresarial de Canarias ante la Unión Europea y España”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 20, 2022, p.138.

¹⁴³ García Rodríguez, S., *op. cit.*, p.22.

especial atención a aquellos casos en los que los bienes o tecnología resultaren obsoletos y hubiera de realizarse una inversión.

Esta condición de carácter cuantitativo parece insuficiente en tanto que se plantea hasta qué punto inversiones por dichos importes contribuyen al fundamento de la ZEC, el desarrollo económico de las islas. Además,

Es de suponer que los elementos necesarios para el desarrollo de las actividades económicas que las distintas entidades de la ZEC lleven a cabo, no estarán a su disposición dentro de la propia Zona Especial Canaria, por lo que el coste de su adquisición no se incluirá dentro de la cantidad mínima a invertir¹⁴⁴.

Es decir, la inversión inicial será superior al mínimo exigido legalmente pues existe la posibilidad de que cierta maquinaria o activos no estén disponibles en el archipiélago.

2.3. Determinación de la base imponible objeto del tipo de gravamen especial.

Una vez se cumplan los requisitos mencionados anteriormente, la entidad podrá aplicarse los beneficios fiscales correspondientes a la ZEC, con especial atención al tipo de gravamen especial del 4% en el IS. No obstante, como se desprende de artículo 42 LREF, el tipo impositivo sólo resulta de aplicación para las operaciones que se hayan ejecutado en las Islas Canarias. Es decir, todas las operaciones que se realicen con destino internacional o nacional, fuera del Archipiélago, no resultarán susceptibles de aplicar este tipo impositivo.

Para determinar la cuantificación de la base imponible al tipo de gravamen especial, se ha de remitir al artículo 44 LREF. Este estipula que el numerador incluirá el importe de las siguientes operaciones, con ciertas particularidades: i) transmisiones de bienes muebles en el ámbito de la ZEC, ii) transmisiones de bienes inmuebles en el ámbito de la ZEC, iii) prestaciones de servicios en el ámbito de la ZEC y iv) la transmisión o cesión del uso o explotación de la propiedad industrial e intelectual. Sin embargo, el numerador se verá minorado en los importes siguientes: i) operaciones realizadas con sucursales fuera del ámbito geográfico de la ZEC y ii) las transmisiones de elementos patrimoniales

¹⁴⁴ Pascual González, M.M., *op. cit.*, pp.355-356.

a entidades fuera del ámbito de la ZEC sujetas al régimen especial. Mientras, el denominador quedará integrado por la totalidad de los ingresos y otras partidas de signo positivo.

Una vez se ha calculado el porcentaje de la base imponible sobre el que cabe aplicar el gravamen especial, se debe tener en cuenta las restricciones que estipula la ley. El apartado sexto del artículo 44 consigna que sólo cabe aplicar el 4% sobre el importe menor de los siguientes: i) el importe de aplicar el porcentaje anterior a la base imponible, o ii) un importe de 1.800.000 euros para las entidades que cumplan los mínimos de empleo referidos, incrementado en medio millón por cada trabajador adicional. No obstante, se estipula una excepción, que, en palabras de Sánchez, “la minoración de la cuota íntegra como resultado de la aplicación del 4% no podrá resultar superior al 30% del importe de la cifra de negocios de la entidad en la Zona Especial Canaria¹⁴⁵”. Es decir, el tipo impositivo del 4% presenta ciertas limitaciones en su aplicación, lo que puede implicar que no se emplee para toda la base imponible ZEC.

2.4. Otras ventajas fiscales de las entidades ZEC.

Otras ventajas que resultan de aplicación para las entidades ZEC, además del tipo de gravamen reducido, son las subsiguientes.

⇒ **Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD).** Esta exención resulta de aplicación para i) la compra de bienes o recursos necesario para el desarrollo del objeto social en la ZEC, ii) actos jurídicos documentados a realizar en el desempeño de la actividad, salvo letras de cambio o similares, como expone la LREF, y iii) operaciones societarias salvo la disolución¹⁴⁶. Respecto de esta última cuestión, las entidades ZEC están exentas, entre otros, de tributar por la ampliación o reducción de capital, así como la constitución, a diferencia de las entidades del régimen común como estipula el Real Decreto Legislativo 1/1993¹⁴⁷. Esta exención podría devenir en una ayuda de Estado, sin embargo, la Comisión el 4

¹⁴⁵ Sánchez Sánchez, E.M., *op. cit.*, p.140.

¹⁴⁶ García Rodríguez, S., *op. cit.*, p.27.

¹⁴⁷ Real Decreto Legislativo 1/1993¹⁴⁷, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE, núm. 251, de 20 de octubre de 1993).

de febrero del 2000 no lo estimó en tanto que “por su naturaleza sólo se otorga una vez, por lo que no se cumple el requisito de la continuidad en el tiempo¹⁴⁸”

⇒ **Exención del Impuesto General Indirecto Canario.** Conforme al artículo 47, las entidades ZEC están exentas de soportar o repercutir el IGIC en “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades pertenecientes a la ZEC, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas”. Esta configuración contribuye a que en las autoliquidaciones del IGIC, la cuota a ingresar resulte menor o incluso, pueda tener un derecho de crédito frente a la Administración. Esto se produce a razón de que se pueda deducir el IGIC en las adquisiciones de bienes/servicios, pero en las entregas a una entidad ZEC no haya de repercutirlo.

⇒ **Compatibilidad con otras ventajas fiscales del REF.** Cabe la aplicación del régimen ZEC de manera simultánea a la aplicación de la Deducción por Inversiones en Canarias, la Reserva para Inversiones en Canarias o las zonas francas¹⁴⁹.

En lo que respecta a la situación actual de la ZEC, a finales de 2021 contaba con un total de 733 empresas inscritas, con una contratación de poco más de nueve mil empleados, así como una facturación de casi 3.000 millones de euros¹⁵⁰. Además de las dificultades que pudiere conllevar cumplir los requisitos anteriores, se han identificado otras barreras que obstaculizan el desarrollo en la ZEC, tales como la dificultad para obtener financiación o la escasez de trabajadores altamente formados¹⁵¹.

No obstante, parece que los beneficios que se reconocen a razón de la ZEC no han dado del todo los frutos esperados. La razón fundamental es que las empresas que se han acogido a este régimen realizan proyectos de reducida dimensión, y como consecuencia, el empleo que generan no es significativo¹⁵². No obstante, “las entidades ZEC parecen

¹⁴⁸ Pascual González, M.M., *op. cit.*, pp.369-370.

¹⁴⁹ Oshmarina, P., *op. cit.*, p.10.

¹⁵⁰ Consorcio de la Zona Especial Canaria, “Zona Especial Canaria: Informe de gestión 2021”, p.9 (disponible en <https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria-Anual-ZEC-2021-v5-FINAL.pdf>; última consulta 31/03/2023).

¹⁵¹ Barrios Manrique de Lara, P., “Régimen económico y fiscal canario. Análisis de sus reformas e idoneidad como estímulo para la economía canaria y fórmula de atracción de inversiones internacionales”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pontificia Comillas, 2019, p.60.

¹⁵² Sánchez Sánchez, E.M., *op. cit.*, p.141.

tener tasas de supervivencia más sólidas que sus pares en la economía canaria¹⁵³». Además, las entidades ZEC conforme se desprende del estudio de Corporación 5, retribuyen por encima de la media de las empresa canarias, así como realizan inversiones superiores¹⁵⁴.

¹⁵³ Corporación 5, “Estudio del impacto de la ZEC sobre el tejido socioeconómico de Canarias: 2016”, p.28 (disponible en <https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Estudio-impacto-econ%C3%B3mico-ZEC.pdf>; última consulta 31/03/2023).

¹⁵⁴ Sánchez Sánchez, E.M., *op. cit.*, p.163.

V. CAPÍTULO IV: ¿PUEDE LA ZONA ESPECIAL CANARIA CONSIDERARSE UN PARAÍSO FISCAL A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

1. DISTINCIÓN ENTRE PARAÍSO FISCAL Y REGÍMENES DE NULA O BAJA TRIBUTACIÓN.

El concepto de paraíso fiscal hoy en día es un término no definido en el ámbito jurídico, es decir, no existe una definición como tal del mismo. La conceptualización de este suele atender a unos criterios genéricos, sin embargo, cada país determina los territorios que reciben dicha calificación¹⁵⁵. En el caso español, el término de paraíso fiscal ha sido recientemente sustituido por el concepto de jurisdicciones no cooperativas.

La Ley 26/2014¹⁵⁶ introduce una modificación a la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006¹⁵⁷. Se estipula que la consideración de paraíso fiscal se ostenta cuando así se positivice reglamentariamente. Esta normativa, además, resulta variable y permite la inclusión o exclusión posterior en base a unos criterios. Por ello, cabe presumir que los mismos son los tomados para determinar la naturaleza de los territorios. Estos son según dicha Disposición Adicional i) existencia de convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, ii) no existencia de intercambio real de información tributaria y iii) los resultados de las evaluaciones del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. Sin embargo, estos criterios no son los únicos valorados para la determinación de los regímenes. La exposición de motivos de la Orden 115/2023¹⁵⁸ remite también a criterios como la equidad fiscal, a través de la “existencia de instrumentos extraterritoriales dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios¹⁵⁹”.

¹⁵⁵ Paredes Gómez, R., “Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal Español”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 16, 2021, p.157.

¹⁵⁶ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

¹⁵⁷ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE, núm. 286, de 30 de noviembre de 2006).

¹⁵⁸ Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2023).

¹⁵⁹ García-Torres Fernández, M.J. “Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades. Régimen general. Valoración y motivos económicos válidos” en Martos García, J.J. (coord.), *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p.354.

Recientemente, el Ministerio de Hacienda y Función Pública aprobó la referida orden, por la que se determinan los territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. Entre las más destacadas, cabe mencionar Gibraltar, Bermudas o las Islas Caimán. Sin embargo, no se ha de confundir a los paraísos fiscales con los territorios de nula tributación, a pesar de que los paraísos fiscales suelen tener una tributación reducida con carácter general. A modo ejemplificativo, de los 24 países que España incorpora en la Orden como jurisdicciones no cooperativas, más de la mitad tienen un impuesto idéntico o análogo al IS con un tipo nominal inferior al 5%.

Se considera nula tributación, conforme a la Ley 36/2006, “en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes”. Es decir, se refiere a que no exista una figura impositiva de similar naturaleza a la respectiva española. Mientras, se considera baja tributación cuando el tipo impositivo es notablemente menor que el español, incluso un tipo nominal de 0%¹⁶⁰. Para establecer esta comparación, se utiliza con carácter general el tipo impositivo del 10% expresado en el artículo 21 de la LIS¹⁶¹.

La finalidad principal que se persigue por las empresas en las jurisdicciones no cooperativas es la ocultación de las rentas, de modo que una vez se produce la entrada de estas en dicho territorio, se desconoce que acontece con las mismas¹⁶². Sin embargo, con una tributación nula o muy reducida, se persigue una tributación menor a la que correspondería en el lugar de origen de las rentas¹⁶³. Es decir, los paraísos fiscales “ejercen una competencia fiscal lesiva o perjudicial¹⁶⁴” mientras los territorios de nula tributación, en el marco de su soberanía, favorecen la no tributación bajo el precepto de la transparencia fiscal¹⁶⁵. Por ello, “no todo paraíso fiscal tiene por qué ser calificado como territorio de nula tributación ni viceversa¹⁶⁶”.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p.355.

¹⁶¹ *Id.*

¹⁶² Martos García, J.J., “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 3, 2017, p.135.

¹⁶³ *Ibid.*, p.10.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p.11.

¹⁶⁵ *Id.*

¹⁶⁶ Martín Morata, B. “Los acuerdos de intercambio de información”, *Cuadernos de Formación*, vol. 10, n. 14, 2010, p.118.

2. LA ZONA ESPECIAL CANARIA COMO RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE.

La gran pregunta que cabe plantearse es, ¿se ajusta el régimen fiscal de las Islas Canarias al de una jurisdicción no cooperativa o a un régimen de nula o baja tributación? Conforme a lo analizado en los capítulos anteriores, la aplicación de manera simultánea de varias figuras tributarias del régimen fiscal canario puede devenir en una tributación relativamente baja. No obstante, las islas no se pueden considerar ni una jurisdicción no cooperativa ni tampoco un régimen de nula o baja tributación.

En lo que respecta a las jurisdicciones no cooperativas, como se ha expuesto, esta se ciñe a territorios que no cumplen unos estándares de transparencia y favorece, por ende, a la opacidad. Del Informe de la OCDE sobre “Competencia Fiscal perjudicial: un problema mundial” se desprende que la falta de transparencia se corresponde con i) favorable aplicación de la legislación, ii) negociación de las disposiciones fiscales y, iii) la ausencia de difusión amplia de las prácticas administrativas¹⁶⁷. El caso del régimen de las Islas Canarias este requisito no acontece, en tanto que existe una obligación formal de intercambio de información entre las administraciones del Estado y las islas, es decir, de verdadera transparencia. Así lo dispone el artículo 46 del Real Decreto 1758/2007¹⁶⁸ que enuncia que

Los órganos de la Administración General del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias y el Consorcio de la Zona Especial Canaria deberán facilitarse mutuamente la información que precisen sobre las actividades que desarrollen en ejercicio de sus competencias relacionadas con la Zona Especial Canaria.

Es decir, la Hacienda española no dispone de ningún tipo de dificultad para recabar y acceder a los datos de las entidades que tributan en el archipiélago, así como conocer el coste de la ZEC u otros incentivos fiscales. Además, este incentivo fiscal ha recibido la condición de ayuda de Estado. Así lo expone la Ayuda de Estado N° 708/98, que confirma la siguiente afirmación.

¹⁶⁷ Maldonado García-Verdugo, A., “¿Es la Zona Especial Canaria un paraíso fiscal? Análisis conforme a los trabajos desarrollados por la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial”, *Revista Hacienda Canaria*, n. 1, 2002, p.148.

¹⁶⁸ Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2008).

La Comisión considera que las ayudas fiscales de la ZEC son ayudas estatales según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de ayudas concedidas por el Estado por medio de recursos estatales que favorecen a algunas empresas, falsean la competencia y afectan a los intercambios entre los Estados miembros¹⁶⁹.

Dicha consideración deviene en que no se ejerce sólo un control por parte de España, sino también por la Comisión Europea¹⁷⁰. Dicha consideración de ayuda de Estado se estimó conforme a 3 razones: i) una pérdida de recaudación por parte del Estado, asimilable a una subvención de manera indirecta, ii) carácter selectivo al afectar únicamente a un número de entidades concreto, y iii) ventaja competitiva frente al resto de Estados miembros¹⁷¹. No obstante, en un inicio la ZEC tuvo la voluntad de modelarse de manera equivalente a un paraíso fiscal sin dicha connotación, hecho de que dio lugar a la modificación a través del Real Decreto-ley 2/2000 y actual regulación¹⁷².

En lo relativo a los regímenes de nula o baja tributación, sí que existen mayores dudas. La fundamental cuestión radica en determinar si un tipo impositivo del 4% puede considerarse baja tributación. Hay autores como Farré, que estima que las islas se configuran como un régimen de baja tributación, pero que no reciben el rechazo social pues “las entidades ZEC deberán tener una actividad real y efectiva con inversiones en activos fijos y la creación de puestos de trabajo¹⁷³”. Yo considero que no puede recibir tal calificación fundamentalmente debido a varias razones.

- ⇒ **La existencia de una figura impositiva que grava las rentas obtenidas por las sociedades, es decir, el IS.** Sin embargo, existen casos de regímenes de nula tributación que no configuran como tal un impuesto análogo. Por ejemplo, las Islas Caimán, Jersey o Seychelles.
- ⇒ **El tipo de gravamen del 4% únicamente resulta aplicable a las entidades ZEC, no a todo tipo de entidades.** Se trata de un beneficio fiscal específico para ciertas entidades, expresadas en el anexo de la LREF, previo cumplimiento de

¹⁶⁹ Comisión Europea, “Ayuda de Estado N° 708/ 98 – Islas Canarias (España), p.8 (disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/137863/137863_1153432_23_2.pdf; última consulta 12/04/2023).

¹⁷⁰ Farrás García, I. y Brandt Carballo, I., “Zona Especial Canaria y Paraísos Fiscales”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad de la Laguna, 2015, p.16.

¹⁷¹ Comisión Europea, *op. cit.*, p.8.

¹⁷² *Ibid.*, p.25.

¹⁷³ Farré Español, J.M., “La nueva zona “off-shore” de Canarias (ZEC)”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 4, 2001, p.39.

unos requisitos; no tiene un carácter general pues el resto de las entidades tributan a un tipo nominal del 25%, como en el resto del territorio español.

- ⇒ **El tipo impositivo sólo resulta aplicable sobre aquellas rentas que sean fruto de operaciones efectuadas en las Islas Canarias.** Las sociedades que teniendo la consideración de ZEC, realicen operaciones dentro y fuera de las islas, se les aplicará un tipo impositivo efectivo superior al 4% sobre la base imponible. El régimen está configurado para premiar las rentas que verdaderamente contribuyan al fundamento del REF. Además, en caso de disponer de sucursales o varios establecimientos, sólo resulta aplicable a los que tengan la sede efectiva en las islas y un administrador.
- ⇒ **Limitaciones del tipo reducido.** El tipo impositivo resulta aplicable dentro de unos límites, expuestos anteriormente en el capítulo II (las expuestas en el apartado sexto del artículo 44 LREF), de modo que la cuota íntegra presenta ciertos límites para su minoración por el tipo impositivo reducido.

Las razones anteriores parecen suficientes para justificar que la ZEC no puede obtener la consideración de régimen de nula o reducida tributación. No obstante, la OCDE reconoce que “las regiones periféricas a menudo experimentan dificultades a la hora de promover su desarrollo y pueden, en determinadas fases de su desarrollo, beneficiarse de unos regímenes fiscales más atractivos o de unos incentivos fiscales para determinadas actividades¹⁷⁴”. Es decir, a pesar de la configuración de la ZEC tenga efectos fiscales negativos para las arcas públicas, los beneficios que se obtienen son mayores. Eso ha devenido en que la OCDE reconozca la ZEC como un régimen fiscal preferencial en un Estado miembro, entendido como un régimen que “otorga algún tipo de beneficio fiscal en comparación con otros países, por ejemplo, tasas de impuestos menores, reducciones a la base gravable o condiciones especiales para el pago de impuestos, que por su transparencia no son considerados como dañinos¹⁷⁵”.

Se puede concluir que Canarias se configura como un hub empresarial de baja tributación, pero al amparo de la normativa internacional y de la UE. Además,

El atractivo tipo impositivo del 4% en el IS unido a la inmejorable situación geográfica del archipiélago canario, convierten a la ZEC en un interesante destino para cualquier entidad que desee operar en mercados, porque la mejor fiscalidad está en Canarias y

¹⁷⁴ Maldonado García-Verdugo, A., *op. cit.*, p.52.

¹⁷⁵ Sánchez Sánchez, E.M., *op. cit.*, p.140.

además mantendrá la imagen sobre responsabilidad social, ya que seguirá contribuyendo en España cumpliendo fielmente con la ley¹⁷⁶.

¹⁷⁶ *Id.*

VI. CAPÍTULO V: FUNCIONAMIENTO CONJUNTO DE AMBAS FIGURAS TRIBUTARIAS.

1. INCOMPATIBILIDADES ENTRE LA REDUCCIÓN DE ARTÍCULO 23 LIS Y LA ZONA ESPECIAL CANARIA.

En lo que respecta a las posibles incompatibilidades entre ambas ventajas fiscales, se ha de tener en cuenta que la reducción del artículo 23 LIS se efectúa sobre la base imponible, mientras la ZEC se refiere al tipo nominal impositivo a aplicar sobre la base imponible. De la LIS no se desprende ningún tipo de incompatibilidad de una figura con otra. Mientras, en el caso del REF si se prevé ciertas incompatibilidades de las entidades ZEC.

La única cláusula que prevé la inaplicación del tipo de gravamen reducido del 4% se halla en la Disposición Adicional Duodécima de la LREF. La configuración de esta responde a evitar aplicar simultáneamente ayudas de Estado. La ley expone que no será aplicable si i) la empresa tiene la consideración de mediana o gran empresa, ii) que reciban alguna ayuda de Estado de las mencionadas en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea relativas a la reestructuración, y iii) la no previsión de las ventajas fiscales por la Comisión en supuestos de reestructuración. Es decir, el régimen ZEC se consideraría ayuda de Estado si concurriera alguna de estas situaciones, que tienen también dicha calificación. No obstante, no parece que ninguna de ellas haya de acontecer para que la reducción del artículo 23 LIS resultare aplicable.

No obstante, cabría plantearse dudas respecto de la actual configuración del régimen de *patent box* como ayuda de Estado. La Comisión Europea ya se pronunció en 2008 en la “State Aid N 480/2007 – Spain – The reduction of Tax from Intangible Assets” acerca de la idoneidad de este, justificando que no ha de recibir la calificación de ayuda de Estado en los siguientes términos

Este tratamiento privilegiado que reciben determinadas rentas supone un desvío de las ordinarias normas de imposición corporativa. Sin embargo, no se puede decir que esta ventaja sea selectiva, pues está abierta a cualquier contribuyente sujeto al impuesto sobre sociedades en España que desarrolle intangibles, independientemente del tamaño, la estructura legal o el sector en el cual opere¹⁷⁷.

¹⁷⁷ Gil García, E., “Encuentro de derecho financiero y tributario: la reforma del sistema tributario español”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2015, p.116.

Ahora bien, es verdad que el régimen ha experimentado amplias modificaciones desde su configuración inicial y por ello, pudiera recibir en la actualidad la calificación de ayuda de Estado. No obstante, la falta de pronunciamiento de la Comisión Europea no ha de considerarse en sentido negativo; habría de equipararse al concepto de silencio administrativo positivo en tanto que no ha percibido ningún supuesto que conlleve la calificación de ayuda de Estado.

La Comisión Europea estima una medida como ayuda de Estado atendiendo a tres cuestiones: i) existencia de un interés común específico, ii) las ayudas son efectivas para la consecución de dicho interés y iii) el falseamiento de la competencia es limitado¹⁷⁸. Conforme a la regulación actual, parece que se verifican los tres requisitos. El interés común que se persigue es evitar la deslocalización de los intangibles y, por ende, la tributación reducida de los mismos, así como las ayudas parecen en principio efectivas, aunque numerosos estudios mencionados anteriormente lo desmientan. Finalmente, respecto del falseamiento de la competencia, podría caber la duda hasta qué punto esta se produce. No obstante, se estima que no aplica en tanto que se trata de medidas que pueden ser empleadas por todo tipo de empresas, como se expuso, así como el hecho de ser una figura presente en otros países de la UE, situación que no restringe el mercado interior¹⁷⁹. Además, en el pronunciamiento de la Comisión Europea en 2008, esta expone que la amplitud del ámbito objetivo de la reducción es de tal dimensión que contribuye a que la reducción pueda resultar aplicable a diversas actividades y beneficiar a diferentes sujetos pasivos del IS¹⁸⁰.

A modo conclusión, aunque el régimen de *patent box* pudiera ser constitutivo de ayuda de Estado, se puede considerar acorde a la normativa comunitaria siempre que no afecte negativamente al mercado interior, así como responda a los principios de necesidad, proporcionalidad y adecuación¹⁸¹. Por lo anterior expuesto, se podría afirmar que la reducción del artículo 23 LIS y el régimen ZEC resultan totalmente compatible. Sin embargo, no se ha de olvidar que el tipo reducido únicamente resultará aplicable a las operaciones que se hayan ejecutado en las Islas Canarias y no con carácter general.

¹⁷⁸ Comunicación de la Comisión Europea relativa al marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación (DOUE, núm. 323, de 30 diciembre 2006).

¹⁷⁹ Baquedano San Martín, J., “Tratamiento fiscal de los activos intangibles y los regímenes de “Patent Box””, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pública de Navarra, 2016, pp.39-40.

¹⁸⁰ Sanz-Gómez, R., *op. cit.*, p.14.

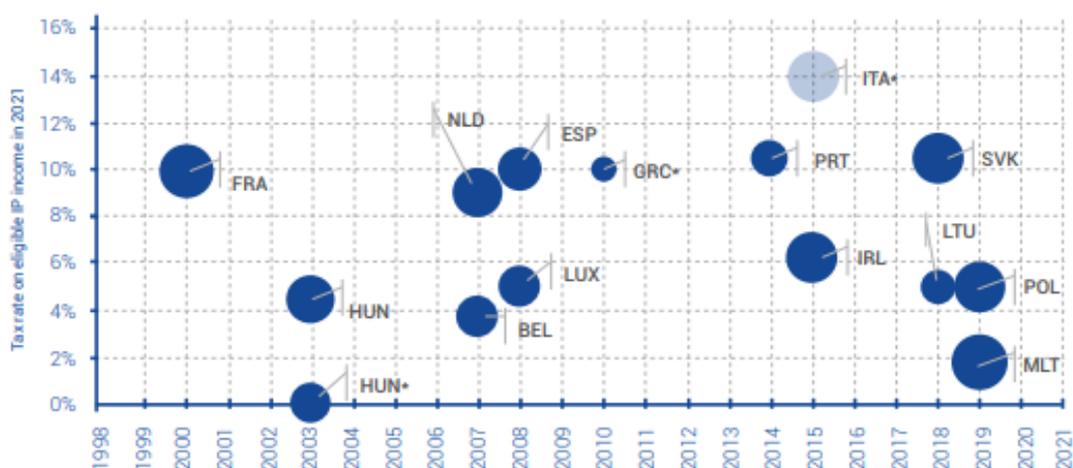
¹⁸¹ *Ibid.*, p.16.

2. COMPETITIVIDAD FRENTE AL RESTO DE PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA Y POSIBLE MEJORA DEL SISTEMA.

Con carácter previo a entrar a valorar la competitividad de ambas figuras frente a otros regímenes europeos, se ha de recalcar que resulta necesario dar a conocer a las empresas españolas la existencia de estos dos regímenes fiscales ventajosos. Sus ventajas fiscales son significativas a pesar de la baja aplicación por las entidades.

La aplicación del régimen de *patent box* junto con el régimen ZEC tiene como resultado que, si la reducción se aplicara en su totalidad, es decir, al 60%, el tipo efectivo de tributación sería del 1,6% (40% de las rentas no objeto de reducción a un tipo de gravamen del 4%). Es decir, las Islas Canarias se configuran como el territorio de la UE con el régimen más favorable para la cesión o transmisión de activos intangibles en términos impositivos, siempre que todas las operaciones se realizaren en el mismo. No obstante, las Islas Canarias se constituyen como una de las Comunidades Autónomas que realiza una menor actividad de investigación e innovación. Esta afirmación se desprende de las solicitudes de patentes frente a la Oficina Española de Patentes y Marcas, que situó a las islas como la tercera región con menor solicitudes¹⁸².

En el siguiente gráfico, se puede observar el tipo efectivo de tributación de cada país para las rentas procedentes de la cesión o transmisión de intangibles.



Fuente: Gráfica elaborada por Flamant, E., Godar, S. y Richard, G.¹⁸³

¹⁸² Oficina Española de Patentes y Marcas, “La OEPM en cifras 2021” (disponible en https://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Publicaciones/Folletos/La_OEPM_en_Cifras_2021.pdf; última consulta 31/03/2023).

¹⁸³ Flamant, E., Godar, S. y Richard, G., “New forms of tax competition in the European Union: An Empirical Investigation”, *EUTAX Observatory*, n. 3, 2021, p.28.

En el gráfico, se puede observar cómo excluyéndose a Hungría¹⁸⁴, el mínimo tipo impositivo efectivo para estas rentas es del 2% en el caso de Malta, que a su vez ofrece una amplia gama de intangible sobre los que aplicar la reducción como patentes, softwares, modelos de utilidad y similares. Además, también otros países ofrecen tipos efectivos por debajo del 5% como Bélgica, Hungría o Polonia. No obstante, el incentivo resulta más atractivo en países como Francia, Bélgica, Malta u Holanda, pues la aplicación del *patent box* reduce su tipo impositivo en más del 15 puntos porcentuales¹⁸⁵.

A pesar de que, conforme a lo expuesto anteriormente, el régimen fiscal canario resulte el más favorable en el ámbito de la UE, se ha de realizar ciertas valoraciones respecto de este.

- ⇒ **El régimen español con las peculiaridades del régimen ZEC puede resultar no competitivo frente al resto de países debido al ámbito objetivo de la reducción del artículo 23 de la LIS.** El ámbito objetivo de la reducción del artículo 23 LIS es similar al de resto de países, sin embargo, excluye la aplicabilidad a algunos activos, como los softwares, en todas sus variantes, o los *embedded royalties*, que se expondrán posteriormente. Es decir, de nada sirve que las Islas Canarias presenten el menor tipo efectivo si los supuestos sobre los que resulta aplicable son reducidos en comparación a otras jurisdicciones.
- ⇒ **La posibilidad de alcanzar una tributación efectiva del 1,6% requiere de manera taxativa que las cesiones o las transmisiones de intangibles se produzcan estrictamente en el ámbito de las Islas Canarias.** Mientras, en países como Malta o Bélgica, el tipo de tributación en estos supuestos es del 2% y 3,75% respectivamente y la cesión o transmisión se puede efectuar a cualquier entidad, sin que se circunscriba a un ámbito geográfico concreto. Ello supone plantear hasta qué punto resulta beneficioso el régimen puesto que en los supuestos que la cesión se realizara a una entidad no residente en las Islas Canarias, la tributación efectiva sería la misma que la aplicable al resto de entidades españolas. Es decir, desaparece el incentivo del tipo efectivo del 4% aplicable a las entidades ZEC. Por ello, se puede concluir que el tipo efectivo del

¹⁸⁴ Vid. *Ibid.*, p.27, cuyo tenor reza: “Hungary applies are rate of 0% on capital gains and 5% on other IP income”.

¹⁸⁵ *Id.*

1,6% únicamente resulta aplicable a poco más de sesenta mil empresas, es decir, aquellas que tienen su domicilio efectivo en las Islas Canarias.

- ⇒ **La finalidad de los incentivos fiscales en reducir de manera significativa el pago de impuestos.** Si se atiende a la naturaleza de ambos incentivos, se puede observar como la diferencia que existe entre una entidad ZEC y otra ZEC, que se acoge a la *patent box*, radica en una minoración del 2,4 puntos del tipo del IS. Es decir, la minoración que se produce es mínima. Por ello, se puede afirmar que el incentivo del tipo reducido de la ZEC presenta tanto potencial que para las empresas no resulta rentable realizar grandes inversiones. Esto se debe a que puede que no prosperen o no sean económicamente rentable con la contrapartida de reducir su tipo de gravamen únicamente en 2,4 puntos.
- ⇒ **Las grandes inversiones que se han de realizar para obtener la consideración ZEC.** Un requisito sustancial es la inversión de cien o cincuenta mil euros, en función de la isla, en los dos primeros ejercicios. Esta condicionante se estipula respecto de inversiones en bienes de empresas que radiquen en el archipiélago. Por ello, como se expuso previamente, en determinadas actividades, resulta más que pertinente acudir a entidades fuera de las islas para obtener cierta maquinaria o materiales que no se hallen en las estas. De modo que, el importe de la inversión inicial no será únicamente lo estipulado para cada isla, sino un importe superior. Además, ello puede suponer que la entidad halla de realizar operaciones que no le puedan resultar beneficiosas con el único propósito de cumplir el requisito mencionado.
- ⇒ **La limitación del importe de la base imponible sobre el que aplicar el tipo reducido del 4%.** Conforme a lo expuesto en el apartado segundo del capítulo III, se fija dos límites sobre los que cabe determinar la parte de la base imponible objeto del tipo reducido. De modo, que pueden acontecer situaciones en las que se determina que una parte de la base imponible ha de tributar al tipo general del 25%, que deviene en una tributación efectiva superior al 1,6%. Es decir, no solo ya la realización de operaciones fuera del archipiélago puede mermar la tributación efectiva, sino que también la propia actividad de la empresa. Por ejemplo, una empresa que tenga una base imponible de 10 millones de euros y tenga empleados a 15 trabajadores. La empresa tributará en Malta doscientos mil euros ($10.000.000 * 0,02$) mientras en Tenerife, si solo realiza operaciones en las Islas Canarias, habría de abonar un total de 1,072 millones de euros (límite de 6,8

millones conforme al artículo 44 de la LREF, que tributarán al 4% mientras la diferencia, 3,2 millones, al tipo general del 25%).

La finalidad jurídica de los incentivos es el fomento de ciertas actuaciones mientras, con carácter general, la finalidad empresarial es la reducción en la tributación efectiva. Por ello, si se combinan las valoraciones expuestas, se puede concluir que la aplicación de ambas figuras tributarias resulta positiva, pues se reduce la tributación del 25% al 1,6%. Sin embargo, el ámbito es tan restringido que puede resultar incluso perjudicial. Es decir, la realidad es que se está creando una entidad en las Islas Canarias para beneficiarse de un tipo de gravamen reducido solo aplicable a operaciones en el Archipiélago. De modo que entidades que operen fuera de dicho ámbito, quedarían sujetas ya al tipo de gravamen general del 25%. Asimismo, habrían de competir con otras empresas localizadas en el continente que no hubieran de hacer frente a aranceles aduaneros, mayores costes de transporte de las mercancías o mayor tiempo para la entrega de bienes o prestación de servicios.

3. EMBEDDED ROYALTIES. EL MÉTODO PARA CONVERTIR LA ZEC EN UN RÉGIMEN VERDADERAMENTE ATRACTIVO.

Conforme a lo anterior expuesto, el régimen del artículo 23 LIS resulta compatible con la aplicación del REF, en lo que se refiere a la configuración de una entidad en la ZEC. No obstante, a pesar de que la combinación de ambas figuras resulta especialmente beneficiosa desde el punto de vista de la tributación, esta puede resultar aún más. La tributación reducida a entidades ZEC puede resultar más atractiva si el artículo 23 LIS introduce los *embedded royalties*, nunca incorporados en el régimen general en España.

Los *embedded royalties* o royalties incrustados hacen referencia a las rentas objeto de la fabricación de bienes con una patente¹⁸⁶. Esta figura se caracteriza porque no se ha de producir la enajenación o cesión del intangible, sino que resulta aplicable también para la venta de productos que lleven incorporados la patente en el proceso de fabricación¹⁸⁷. Es decir, se amplía el hecho imponible sobre el que se circunscribe la aplicación de la reducción más allá de la transmisión o cesión del intangible.

¹⁸⁶ García Heredia, A., *op. cit.*, p.23.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p.27.

Actualmente, la incorporación más reciente se ha producido en Eslovaquia, sin que, a la luz de los criterios de la OCDE, que lo ha avalado, resulte un comportamiento perjudicial¹⁸⁸. En este país, se reconoce una reducción del 50% en los *embedded royalties*¹⁸⁹. Otro ejemplo es el caso belga, que a pesar de que sus regímenes de *patent box* se refiere a patentes en sentido estricto, la posibilidad de imputar las *embedded royalties* contribuye a que se computen los ingresos que provienen de productos que contienen dicha patente¹⁹⁰. De modo que, se aumenta las ingresos susceptibles de reducción, y, por ende, resulta más atractiva la aplicación¹⁹¹. No obstante, la legislación belga exige que la patente haya sido desarrollada de manera íntegra o en parte por la entidad en un centro especializado. Las *embedded royalties* también resultan de aplicación en los regímenes de Italia, Irlanda, Luxemburgo, Hungría y Polonia¹⁹². Mientras, en el país neerlandés, no resulta de aplicación los *embedded royalties*, así como se requiere que la entidad haya desarrollado el intangible en su totalidad o en caso contrario, recibir la aprobación de una agencia para aplicar la reducción¹⁹³. Es decir, las condiciones para la aplicación del *patent box* resultan más estrictas, igual situación que acontece por ejemplo en Francia¹⁹⁴.

La ampliación del ámbito objetivo de la reducción del artículo 23 LIS, de manera que se incluya los *embedded royalties*, supondría un gran impulso para las entidades ZEC por las siguientes razones.

⇒ **Contribuye a fomentar aún más la inversión en I+D+i.** Estas inversiones resultarán fiscalmente más ventajoso al incluir las rentas derivadas de productos que incluye dicha innovación y/o desarrollo. La razón fundamental es que permitiría aplicar la reducción a gran parte de la base imponible de empresas que entregan bienes, previa realización de inversiones para el desarrollo de la patente. Además, para las empresas también supone un mayor estímulo para desarrollar una propia ventaja competitiva y se premia fiscalmente en mayor medida los éxitos que se pudieran obtener.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p.24.

¹⁸⁹ Council of the European Union, “Slovakia’s patent box regime (SK007), p.2 (disponible en <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-ADD-9/en/pdf>; última consulta 31/03/2023).

¹⁹⁰ Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. y Vezzani, A., *op. cit.*, p.7.

¹⁹¹ Flamant, E., Godar, S. y Richard, G., *op. cit.*, p.27.

¹⁹² *Id.*

¹⁹³ Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. y Vezzani, A., *op. cit.*, p.7.

¹⁹⁴ Flamant, E., Godar, S. y Richard, G., *op. cit.*, p.27.

- ⇒ **Permite competir con otros territorios.** Al existir países miembros de la UE que han favorecido la aplicación de la reducción a los *embedded royalties*, su implementación favorecería a las empresas españolas a competir en mejores condiciones que las actuales y es especial a las Islas Canarias, a razón del tipo de gravamen reducido por la ZEC.
- ⇒ **Favorece a una mayor consecución del objeto del REF.** No se ha de olvidar que la finalidad última del REF es contribuir al desarrollo económico y empresarial del archipiélago, que ha de hacer frente a la lejanía y el hecho insular. Por ello, al reconocerse un mayor ámbito objetivo y permitir reducir la tributación efectiva, se contribuye a disminuir la carga fiscal de las empresas y así, puedan destinar dichos excedentes a reinversiones en la empresa.

Se estima que la implementación de los *embedded royalties* bajo el ámbito objetivo del artículo 23 tendría un coste para el Estado de entre 500 y 1.000 millones de euros en recaudación anual¹⁹⁵. A pesar del gran coste que esta medida puede suponer, las ventajas para todo tipo de entidades son significativas. Además, la pérdida de recaudación no parece insalvable si se observa el incremento del 14,4% en la recaudación estatal del ejercicio 2022 frente al 2021¹⁹⁶.

¹⁹⁵ Saiz, L., “¿Por qué no funciona el “patent box” en España?”, *Expansión*, 27 octubre de 2020 (disponible en <https://ecija.com/wp-content/uploads/2020/10/EXPJU201027008.pdf> ; última consulta 31/03/2023).

¹⁹⁶ Agencia Tributaria, “Informe Mensual de Recaudación. Diciembre 2022”, p.1 (disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Estadisticas/Recaudacion_Tributaria/Informes_mensuales/Infografia_IMRT_22_12_es_es.pdf; última consulta 31/03/2023).

VII. CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES.

Durante el presente estudio, se ha desarrollado un examen acerca de la posibilidad de combinar las figuras tributarias de la reducción del artículo 23 LIS con el régimen ZEC. Una vez efectuado el análisis, se procede a exponer las conclusiones obtenidas.

En primer lugar, la no consecución de los fines perseguidos por la reducción del artículo 23 de la LIS. El artículo 23 busca garantizar conforme al enfoque del nexos, que la aplicación de la reducción se produzca tomando en consideración los gastos incurridos por la entidad, así como favorecer la innovación y evitar la deslocalización de los activos intangibles. Sin embargo, la realidad es totalmente distinta, pues lo que se ha conseguido es que los países, en el marco del Plan BEPS, adopten medidas para conseguir atraer la innovación a sus países. Ello ha devenido en que se instaure un ambiente de competitividad entre los países y un efecto *race to the bottom* en lo que respecta a la tributación. Asimismo, los grandes beneficiados de esto han sido los grandes grupos empresariales, como se ha señalado. Es decir, no se contribuye a que las PYMES, que conforman la mayor parte del tejido empresarial, desarrollen e innoven para experimentar un mayor crecimiento que contribuya al desarrollo tecnológico.

En segundo lugar, la desventaja que ofrece el *patent box* español respecto de otros países de la UE a razón de la no inclusión de los *embedded royalties* a pesar del gran impacto que tendría en la tributación efectiva de las entidades españolas. Como se ha expuesto, el impacto que tendría la inclusión de los *embedded royalties* supondría un ahorro fiscal para las entidades de como máximo 1.000 millones de euros. Además, las empresas desarrollarían mayor interés en poder acogerse a la reducción del artículo 23 LIS pues el efecto sobre la tributación sería de gran magnitud (tipo de gravamen efectivo del 10%). Ello supondría verdaderamente un gran ahorro fiscal en las entidades que puede traducirse en mayores inversiones, ya sean en activos o personal, que permita el crecimiento orgánico de las entidades. Asimismo, en el caso de las entidades ZEC, contribuiría de manera significativa al desarrollo industrial del archipiélago.

En tercer lugar, el reducido impacto de la reducción por activos intangibles en las entidades ZEC. Ya se demostró que la aplicación de la reducción supondría una minoración del tipo impositivo efectivo de 2,6 puntos, hecho que no suponía un factor diferencial. En cambio, en el caso de entidades que tributen al tipo general si supone una

reducción de 15 puntos, lo cual constituye un incentivo de gran relevancia. Asimismo, las Islas Canarias se constituyen como una de las Comunidades Autónomas con menor desarrollo e innovación. Este hecho dificulta que se produzca el desarrollo de activos intangibles sobre los que se pudiera aplicar la reducción, así como contribuir a la diversificación de la economía canaria.

En cuarto lugar, el desconocimiento de ambas figuras tributarias, especialmente de la ZEC. En el estudio, se ha plasmado como la aplicación de los presentes beneficios fiscales ha presentado un alcance limitado, que en ningún caso se debe a su reducido ámbito de aplicación. Además, las finalidades buscadas por ambas figuras no se han logrado conforme a los datos presentados, a pesar de que se encuentran reguladas ambas desde hace más de 15 años. Por ello, se puede afirmar que, aunque se implante medidas que resulten altamente ambiciosas y fiscalmente muy beneficiosas, de nada sirve si los sujetos pasivos del IS no son conocedores de estas. Es decir, se debería prestar más información acerca de las grandes ventajas que suponen estas figuras, pues en la actualidad suponen un gasto para el Estado, pero el fin último es incrementar la producción y el crecimiento del tejido empresarial español. En concreto, prestar especial atención a las Islas Canarias, que premian ciertas actividades con una tributación reducida sin que sea una jurisdicción que genera de manera directa efectos dañinos o perjudiciales sobre terceros estados.

VIII. BIBLIOGRAFÍA.

1. LEGISLACIÓN.

Constitución Española (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE, núm. 161, de 7 de julio de 1994).

Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia (BOE, núm. 97, de 22 de abril de 1996).

Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas (BOE, núm. 294, de 8 de diciembre de 2001).

Unión Europea. Directiva (UE) 2003//49 del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (Diario Oficial de la Unión Europea, núm. 157, de 26 de junio de 2003).

Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial (BOE, núm. 162, del 8 de julio de 2003).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 61, de 11 de marzo de 2004).

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE, núm. 286, de 30 de noviembre de 2006).

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE, núm. 160, de 5 de julio de 2007).

Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2008).

Unión Europea. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE, núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE, núm. 233, de 28 de septiembre de 2013).

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOB, núm. 238, de 13 de diciembre de 2013).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 165, de 11 de julio de 2015).

Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes (BOE, núm. 177, de 25 de julio de 2015).

Ley 48/2015, de 29 de octubre, del Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE, núm. 260, de 30 de octubre de 2015).

Unión Europea. Reglamento (UE) 2019/933 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2019, por el que se modifica el reglamento (CE) n° 469/2009 relativo al certificado complementario de protección para los medicamentos (Diario Oficial de la Unión Europea, núm. 153, de 11 de junio de 2019).

Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2023).

2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

DGT, consulta vinculante núm. V0933/2005, de 24 de mayo de 2005.

DGT, consulta vinculante núm. V1153/2014, de 25 de abril de 2006.

DGT, consulta vinculante núm. V1776/2012, de 30 de mayo de 2012.

DGT, consulta vinculante núm. V1881/2012, de 28 de septiembre de 2012.

DGT, consulta vinculante núm. V1714/2013, de 27 de mayo de 2013.

DGT, consulta vinculante núm. V0962/2014, de 4 de abril de 2014.

DGT, consulta vinculante núm. V1080/2016, de 17 de marzo de 2016.

DGT, consulta vinculante núm. V1860/2017, de 13 de julio de 2017.

DGT, consulta vinculante núm. V2439/2017, de 2 de octubre de 2017.

DGT, consulta vinculante núm. V1777/2021, de 8 de junio de 2021.

3. DOCTRINA.

Alstadsaeter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. y Vezzani, A., “Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D”, *IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation*, n. 6, 2015, p. 1-33. https://joint-research-centre.ec.europa.eu/system/files/2015-08/JRC96080_Patent_boxes.pdf

Barreiro Carril, M.C., “La ZEC en el contexto de la lucha contra la competencia fiscal dañina y la planificación fiscal agresiva”, *Revista Hacienda Canaria*, n. 52, 2020, pp. 41-72. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7433696>

Borras Amblar, F. y Navarro Alcázar, J.V., *Impuesto sobre sociedades (1) Régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2018.

Calvo Vérguez, J., “El régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas procedentes de determinados activos intangibles. El denominado Patent Box”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 42, 2016, pp. 209-234. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5782080>

- Casas Agudo, D., “Notas acerca de la viabilidad del régimen español de Patent Box a la luz de los criterios de la OCDE”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 6, 2018, pp. 45-78. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>
- Clavijo Hernández, F., Génova Galván, A. y Sánchez Blázquez, V.M., “El Régimen económico y Fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica”, *RCyT. CEF*, n. 421, 2018, pp. 85-114. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6390043>
- Cobos Gómez, J.M., “Incentivos fiscales a la innovación: contexto internacional y situación en España”, en Deloitte (coord.), *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de Futuro*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2019, pp. 473-520. <https://static.fundacionic.com/2019/07/22115242/imposicion-sobre-el-beneficio-empresarial-evolucion-reciente-perspectivas-de-futuro.pdf>
- De Haro Izquierdo, M., “Régimen fiscal del patent box. La reducción de ingresos derivados de la cesión de activos intangibles”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 6, 2010, pp. 35-45. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3185636>
- Fabris, D., “To open the box or to close the box? “Patent Box” regimes in the EU between R&D incentives and harmful tax practices”, *Amsterdam Law Forum*, vol. 11, n. 1, 2019, pp. 1-33. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3331114
- Farré Español, J.M., “La nueva zona “off-shore” de Canarias (ZEC)”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 4, 2001, pp. 37-45.
- Fernández, J., “Guía sobre el régimen fiscal especial del Patent Box”, *Rey Quiroga Fiscalistas*, 2018, pp. 1-7. <https://reyquiroga.com/wp-content/uploads/2016/11/guia-patent-box-modificado.pdf>
- Fernández de la Gándara, L. y Sánchez Álvarez, M.M., “La Zona Especial Canaria: un instrumento de inversión empresarial”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, n. 480, 2001, pp. 1-12. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2112851>
- Flamant, E., Godar, S. y Richard, G., “New forms of tax competition in the European Union: An Empirical Investigation”, *EUTAX Observatory*, n. 3, 2021, pp. 1-57.

<https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EUTAX-rapport-N3.pdf>

Gaessler, F., Hall, B.H. y Harhoff, D., “Should there be lower taxes on patent income?”, *Institute for Fiscal Studies*, n. 24843, 2018, pp. 1-43.
https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/WP201819.pdf

García Heredia, A., “La consolidación del patent box como incentivo fiscal para las empresas innovadoras: su transformación a través del criterio de actividad sustancial”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 5, 2020, pp. 1-45.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7294649>

García-Torres Fernández, M.J. “Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades. Régimen general. Valoración y motivos económicos válidos” en Martos García, J.J. (coord.), *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 350-411.

Gil García, E., “El impacto de BEPS en el régimen español de patent box”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 9, 2016, pp. 21-50.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5705813>

Gil García, E., “El patent box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto?”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, 2017, pp. 59-70.
<http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/57674>

Gil García, E., “Encuentro de derecho financiero y tributario: la reforma del sistema tributario español”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2015, pp. 111-118.
https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015_Gil-Garcia_Documentos-IEF.pdf

Gil García, E., “La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i..”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 17, 2018, pp. 37-63.
<http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/93853>

Gisbert Soler, V., “Patent Box: Conceptos y estrategias de aplicación”, *Revista 3 ciencias*, vol. 2, n. 5, 2013, pp. 1-11.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4817888.pdf>

- González Arias, A., “Sobre los incentivos fiscales al I+D en España, una asignatura pendiente”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 15, 2022, pp. 1-5.
<https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/sobre-los-incentivos-fiscales-al-id-en-espana-una-asignatura-pendiente-2022-08-11/>
- Lefebvre, F., *Memento Fiscal 2023*, Lefebvre, Madrid, 2023
- Macías Fernández, A.M., “Los efectos del libre comercio sobre la economía canaria (1760-1824)”, en Bernal Rodríguez, A.M. (coord.), *Comercio libre» entre España y América (1765-1824)*, Fundación Banco Exterior, Madrid, 1987, pp. 249-260.
- Maldonado García-Verdugo, A., “¿Es la Zona Especial Canaria un paraíso fiscal? Análisis conforme a los trabajos desarrollados por la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial”, *Revista Hacienda Canaria*, n. 1, 2002, pp. 130-153.
https://www3.gobiernodecanarias.org/tributos/atc/estatico/info_tributaria/revista/Revista1/RevistaHC_1_4_ZEC.pdf
- Martín Morata, B. “Los acuerdos de intercambio de información”, *Cuadernos de Formación*, vol. 10, n. 14, 2010, pp. 109-126.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/10_06.pdf
- Martos García, J.J., “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 3, 2017, pp. 125-166.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5850886>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.
https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- Miranda Calderín, S., “Los incentivos fiscales del régimen económico y fiscal de Canarias en un contexto de crisis económico”, *Anuario de Estudios Atlánticos*, n. 58, 2012, pp. 451-486. <https://www.redalyc.org/pdf/2744/274426836019.pdf>

OCDE, *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267107-es.pdf?expires=1680393114&id=id&accname=guest&checksum=90ECCF534D58CE6C5451B1F829343A28>

Palomares Miralles, P. y Ripoll Alcón, J., “El papel de los incentivos fiscales a la inversión en I+D+i en España”, *Información Comercial Española*, n. 3129, 2020, pp. 61-72. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7680344>

Paredes Gómez, R., “Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal Español”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 16, pp. 157-170. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7963551>

Quirós Gómez, J., “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 21, 2021, pp. 53-70. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8248576>

Rodríguez Relea, F.J., *Fiscalidad práctica 2016. Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 2016.

Salgado Barca, M.B. y Pallarés Rodríguez, R., “El Patent Box en España: Análisis del artículo 23 del TRLIS”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 19, 2014, pp. 67-91. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4908035>

Sánchez Sánchez, E.M., “La importancia del régimen fiscal empresarial de Canarias ante la Unión Europea y España”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n. 20, 2022, pp. 129-158. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8568807>

Sanz Gadea, E., “El impuesto sobre sociedades en 2013 (III). Incentivos Fiscales”, *RCyT. CEF*, n. 375, 2014, pp. 5-34. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4729196>

Sanz-Gómez, R., “The OECD’s Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective”, *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 12, 2015, pp.

1-29.

<https://www.researchgate.net/publication/308985040> The OECD's Nexus Approach to IP Boxes A European Union Law Perspective

Tarín Juste, G., “Las Canarias: ¿el desconocido paraíso fiscal español?”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, n. 95, 2021, pp. 198-201.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7781011>

4. RECURSOS DE INTERNET.

Agencia Estatal de Administración Tributaria, “372. Reducción ingresos procedentes determinados activos intangibles (art. 23 y DT. 20º LIS)”.
[https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik5dd6e54e9645297fe8fca163f9931de236ca85de.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik5dd6e54e9645297fe8fca163f9931de236ca85de.html)

Agencia Tributaria, “Informe Mensual de Recaudación. Diciembre 2022”.
[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Estadisticas/Recaudacion Tributaria/Informes_mensuales/Infografia_IMRT_22_12_es_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Estadisticas/Recaudacion_Tributaria/Informes_mensuales/Infografia_IMRT_22_12_es_es.pdf)

Barrios Manrique de Lara, P., “Régimen económico y fiscal canario. Análisis de sus reformas e idoneidad como estímulo para la economía canaria y fórmula de atracción de inversiones internacionales”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pontificia Comillas, 2019.
<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/31884/TFG.%20Barrios%20Manrique%20de%20Lara%2c%20Plalcido..pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Baquedano San Martín, J., “Tratamiento fiscal de los activos intangibles y los regímenes de “Patent Box””, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pública de Navarra, 2016.
<https://academica-e.unavarra.es/xmlui/bitstream/handle/2454/21192/77890TFGbaquedano.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Cabildo de Gran Canaria, “Régimen y ventajas fiscales: febrero 2023”.
https://bestingrancanaria.com/wp-content/uploads/2022/09/GuiaFiscal_EXT-ESP_Correcta.pdf
- Comisión Europea, “Ayuda de Estado N° 708/ 98 – Islas Canarias (España).
https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/137863/137863_1153432_23_2.pdf
- Confederación Canaria de Empresarios, “Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Expectativas de desarrollo y actualización”. <https://www.ccelpa.org/wp-content/uploads/2012/02/Regimen-economico-y-fiscal-de-canarias-Abril-2010.pdf>
- Consortio de la Zona Especial Canaria, “Zona Especial Canaria: Informe de gestión 2021”. <https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Memoria-Anual-ZEC-2021-v5-FINAL.pdf>
- Council of the European Union, “Slovakia’s patent box regime (SK007).
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-ADD-9/en/pdf>
- Corporación 5, “Estudio del impacto de la ZEC sobre el tejido socioeconómico de Canarias: 2016”. <https://canariaszec.com/wp-content/uploads/Estudio-impacto-econ%C3%B3mico-ZEC.pdf>
- Diez Martín, R., “La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. El régimen español patent box del artículo 23 LIS”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Pontificia Comillas, 2021.
<https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/48316/TFG-Diez%20Martin%2C%20Rita.pdf?sequence=1>
- Farras García, I.C. y Brandt Carballo, S.I., “Zona Especial Canarias y paraísos fiscales”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad de La Laguna, 2015.
<https://riull.ull.es/xmlui/handle/915/1481>
- García Rodríguez, S., “La Reserva para Inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria como elementos diferenciadores del Régimen Económico y fiscal de Canarias”, Trabajo de Fin de Máster, Universitat de Barcelona, 2017.
http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/117138/1/TFM-CiF_GarciaRodriguez.pdf

- Hollanders, H., Es-Sadki, N. y Khalilova, A., “European Innovation Scoreboard 2022”, European Commission. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f0e0330d-534f-11ed-92ed-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-272941691>.
- OCDE, “10 Preguntas sobre BEPS”. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.
- Oficina Española de Patentes y Marcas, “La OEPM en cifras 2021” (disponible en https://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Publicaciones/Folleto/La_OEPM_en_Cifras_2021.pdf; última consulta 31/03/2023).
- Oficina Española de Patentes y Marcas, “Ley 24/2015 - ¿Qué son los certificados complementarios de protección de medicamentos y productos fitosanitarios?”. http://www.oepm.es/es/propiedad_industrial/preguntas_frecuentes/Faq_Ley_24_2015_Invenciones41.html?modalidadFaq=noSel
- Oficina Española de Patentes y Marcas, “¿Qué es un certificado complementario de protección?”. https://www.oepm.es/es/invenciones/cert_comp_proteccion/
- Oficina Española de Patentes y Marcas, “¿Qué es un modelo de utilidad?”. https://www.oepm.es/es/invenciones/modelo_utilidad/
- Oshmarina, P., “La ZEC “Zona Especial Canaria” motor de desarrollo económico”, Trabajo de Fin de Grado, Universidad de La Laguna, 2020. <https://riull.ull.es/xmlui/handle/915/19371>
- Pascual González, M.M., “La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial canaria: su configuración como ayudas de estado fiscales”, Tesis Doctoral, Universidad de La Laguna, 2001. <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/9992/cs106.pdf?sequence=1&isAl>
- Royalty Range, “What is the Belgian patent box regime?”. <https://www.royaltyrange.com/wp-content/uploads/2018/02/what-is-the-belgian-patent-box-scheme.pdf>
- Saiz, L., “¿Por qué no funciona el “patent box” en España?”, *Expansión*, 27 octubre de 2020. <https://ecija.com/wp-content/uploads/2020/10/EXPJU201027008.pdf>