



FACULTAD DE DERECHO

**LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS  
PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS  
INTANGIBLES. EL RÉGIMEN ESPAÑOL DE  
PATENT BOX DEL ARTÍCULO 23 LIS**

Autor: Rita Díez Martín

5º E-3 A

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Abril 2021

**RESUMEN:** La reducción de las rentas procedentes de la cesión determinados activos intangibles, recogida en el artículo 23 de la LIS, busca fomentar que las entidades lleven a cabo actividades de I+D+i, así como incentivar la transferencia de tecnología. En este sentido, el artículo 23 de la LIS recoge una lista cerrada de activos intangibles susceptibles de beneficiarse de la reducción del artículo 23 de la LIS, y excluye otra serie de activos que en ningún caso darán derecho a la reducción. Así, este régimen permite al contribuyente, si se cumplen con los requisitos recogidos en el citado artículo, realizar un ajuste negativo al resultado contable por el importe resultante de multiplicar el porcentaje del coeficiente de reducción a la renta positiva que se ha generado por la cesión de los activos intangibles. Este régimen se ha adaptado al Plan de Acción 5 de la OCDE, cumpliendo con los requisitos de sustancia y transparencia, para evitar que la aplicación de regímenes preferenciales, como el *Patent Box*, socavaran los principios de competencia fiscal. Por tanto, más de la mitad de países de la Unión Europea que tienen vigente el régimen de *Patent Box*, cumplen con los requisitos del Plan de Acción. Sin embargo, en comparación a los regímenes del resto de países comunitarios, el régimen del artículo 23 de la LIS resulta poco competitivo.

**PALABRAS CLAVE:** reducción, I+D+i, base imponible, artículo 23 de la LIS, OCDE.

*ABSTRACT: The reduction of income from the transfer of certain intangible assets provided for in article 23 Corporate Income Tax Law seeks to encourage entities to carry out R&D&I activities, as well as to promote the transfer of technology. In this regard, Article 23 of the Corporate Income Tax Law contains a closed list of intangible assets that can benefit from the reduction of Article 23 of the Corporate Income Tax Law, and excludes another series of assets that in no case qualify for the reduction. Thus, this regime allows the taxpayer, if the requirements set out in the aforementioned article are met, to make a negative adjustment to the accounting result by the amount resulting from multiplying the percentage of the reduction coefficient to the positive income generated by the transfer of the aforementioned intangible assets. This regime has been aligned with OECD Action Plan 5, meeting the requirements of substance and transparency, to prevent the application of preferential regimes, such as the Patent Box, from undermining the principles of tax competition. Therefore, more than half of the EU countries that have a Patent Box regime comply with the requirements of the Action Plan. However, in comparison to the regimes of the other EU countries.*

**KEY WORDS:** *reduction, R&D&I, tax base, article 23 of the Corporate Income Tax Law, OECD.*

## **ÍNDICE DE ABREVIATURAS:**

<b>Art.</b>	Artículo
<b>BEPS</b>	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (“Base Erosion and Profit Shifting”)
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>I+D</b>	Investigación y Desarrollo
<b>I+D+i</b>	Investigación, desarrollo e innovación tecnológica
<b>LIS</b>	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

<b><u>1. INTRODUCCIÓN.....</u></b>	<b><u>7</u></b>
<b><u>2. LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES REGULADA EN EL VIGENTE ARTÍCULO 23 DE LA LIS.....</u></b>	<b><u>10</u></b>
2.1. ACTIVOS INTANGIBLES SUSCEPTIBLES DE BENEFICIARSE DE LA REDUCCIÓN DE RENTAS.....	10
2.2. CÁLCULO DEL COEFICIENTE DE REDUCCIÓN .....	20
2.3. RENTA DERIVADA DE LA CESIÓN DEL ACTIVO INTANGIBLE.....	21
2.4. REQUISITOS .....	25
2.4.1. CREACIÓN DEL ACTIVO .....	25
2.4.2. UTILIZACIÓN DE DERECHOS DE USO O EXPLOTACIÓN DEL ACTIVO INTANGIBLE POR EL CESIONARIO EN EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD ECONÓMICA.....	27
2.4.3. NO RESIDENCIA DE LA ENTIDAD CESIONARIA EN UN PARAÍSO FISCAL .....	32
2.4.4. PRESTACIONES ACCESORIAS.....	32
2.4.5. REGISTROS CONTABLES.....	33
2.5. POSIBILIDAD DE SOLICITAR ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	33
2.6. VALORACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	34
<b><u>3. RÉGIMENES PRIVILEGIADOS. PLAN DE ACCIÓN BEPS, ACCIÓN 5: COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA .....</u></b>	<b><u>38</u></b>
3.1. PLAN DE ACCIÓN BEPS, ACCIÓN 5: COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA .....	39
3.1.1. PLAN DE ACCIÓN BEPS: CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL.....	41
3.1.2. PLAN DE ACCIÓN BEPS: CRITERIO DE TRANSPARENCIA. LOS ACUERDOS CON LAS ADMINISTRACIONES FISCALES COMPETENTES.....	46

<b><u>4. DIFERENCIAS ENTRE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES DEL ARTÍCULO 23 LIS Y LA DEDUCCIÓN EN I+D+I EN CUOTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 35 LIS .....</u></b>	<b><u>47</u></b>
<b><u>5. COMPARATIVA DEL RÉGIMEN ESPAÑOL CON LOS RÉGIMENES DE OTROS PAÍSES EUROPEOS. ....</u></b>	<b><u>53</u></b>
5.1. <i>PATENT BOX</i> PAÍSES BAJOS .....	54
5.2. <i>PATENT BOX</i> FRANCIA.....	55
5.3. <i>PATENT BOX</i> REINO UNIDO .....	56
<b><u>6. CONCLUSIÓN.....</u></b>	<b><u>58</u></b>
<b><u>7. BIBLIOGRAFÍA.....</u></b>	<b><u>62</u></b>

## **1. INTRODUCCIÓN**

El progreso técnico resulta fundamental para garantizar el crecimiento a largo plazo de un país, y este progreso técnico viene de la mano de la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica (en adelante, I+D+i). Por este motivo, las Administraciones Públicas incentivan el I+D+i de las empresas, por medio de ayudas directas (subvenciones, préstamos y ayudas o anticipos reembolsables) y ayudas indirectas, es decir, a través de incentivos fiscales (deducciones en cuota, exenciones, bonificaciones, reducciones de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles.)<sup>1</sup>

La investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica de activos intangibles, es un proceso arriesgado y conlleva un coste muy elevado.<sup>2</sup> Así, la inversión privada en investigación e innovación encuentra alguno de los siguientes problemas: dificultades para las pequeñas y medianas empresas de encontrar financiación para sus proyectos de I+D+i; la rigidez de las carreras de investigación hace que el personal cualificado abandone España, e incluso Europa, etc. Así, en muchas ocasiones resulta muy complicado que una única empresa sea capaz de financiar la producción de activos intangibles, por lo que resulta fundamental que el Estado contribuya a dicha financiación, y además incentive la cesión de dichos activos de unas empresas a otras.<sup>3</sup>

En este sentido, el legislador ha tratado fomentar la inversión en I+D+i, por medio de incentivos fiscales. Un ejemplo de ello, es la reducción prevista para determinados activos intangibles regulada en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el Impuesto sobre Sociedades (“LIS”). Así, este régimen fiscal busca fomentar que se lleve a cabo la producción de determinados activos intangibles en empresas residentes. Para ello, el legislador ha buscado privilegiar fiscalmente la obtención de rentas procedentes de la cesión de ciertos activos intangibles, con el fin de favorecer la transferencia de tecnología

---

<sup>1</sup> Palomares Millares, P. & Ripoll Alcón, J. El papel de los incentivos fiscales a la inversión en I+D+i en España. *Boletín Económico de ICE*, n. 3129, pp. 61-72, 2020 (disponible en <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/7115/7126>)

<sup>2</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>)

<sup>3</sup> Gil García, E. La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i. *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 17, pp. 37-64, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6619783>)

materializada en determinados activos intangibles, además de favorecer la entrada de estos activos en nuestro país.

Este incentivo fiscal tiene su origen en la Directiva Europea 49/2003, más conocida como Directiva Europea “*Interest & Royalty*”, consistente en un régimen fiscal común que habilitaba a los Estados Miembros a reducir o eliminar retenciones en el pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. En otras palabras, esta directiva buscaba garantizar que los pagos de intereses y cánones fueran únicamente gravados en un Estado Miembro. Así, la misma establecía que los pagos de los intereses o cánones procedentes de un Estado Miembro estuvieran exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos en el Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones fuera una sociedad en otro Estado Miembro o un establecimiento permanente situado en otro país miembro. En este sentido, se dejaba patente que la promoción de la investigación y el desarrollo constituían un objetivo común de la Unión Europea.<sup>4</sup> El fin de la directiva era eliminar las cargas y trámites y conseguir la igualdad de trato fiscal existente entre las distintas transacciones nacionales y las transfronterizas.<sup>5</sup>

Esta directiva, llevó a que algunos Estados Miembros, buscaran no sólo que se llevaran a cabo actividades de I+D+i, sino que además se fomentara la transferencia de tecnología. Esto llevó a la creación de este incentivo fiscal, que beneficia fiscalmente a las rentas derivadas de la cesión o transmisión de ciertos activos intangibles.<sup>6</sup>

En concreto, en España se retrasó la entrada en vigor de la Directiva Europea 49/2003, más conocida como Directiva Europea “*Interest & Royalty*”, hasta el periodo impositivo de enero de 2008, debido a razones presupuestarias, que permitían la no aplicación del artículo 1 con relación a los pagos de cánones durante el período transitorio. Fue en este

---

<sup>4</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>)

<sup>5</sup> Unión Europea. Directiva (UE) 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados en sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Diario Oficial de la Unión Europea L 157/50, de 26 de junio de 2003.

<sup>6</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>)



mismo año, cuando entró en vigor en España el régimen de reducción de rentas derivadas de la cesión de determinados activos intangibles.

Más adelante, la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, introdujo mejoras para las cesiones de activos intangibles. El objetivo era el impulso del desarrollo y la internacionalización de activos empresariales intangibles.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Palomares Millares, P. & Ripoll Alcón, J. El papel de los incentivos fiscales a la inversión en I+D+i en España. *Boletín Económico de ICE*, n. 3129, pp. 61-72, 2020 (disponible en <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/7115/7126>)

## 2. LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES REGULADA EN EL VIGENTE ARTÍCULO 23 DE LA LIS

### 2.1. Activos intangibles susceptibles de beneficiarse de la reducción de rentas

Los activos susceptibles de beneficiarse de la reducción de rentas, vienen determinados en el propio artículo 23 de la LIS, que los define tanto en sentido positivo, como negativo.

Además, los activos sobre los que se aplica la reducción han ido cambiando, para adaptarse al enfoque del nexo de la Acción 5 del Plan de Acción de BEPS de la OCDE, en su lucha contra las prácticas tributarias perniciosas, como se analizará más adelante.

En este sentido, la reducción de rentas derivadas a la cesión de activos intangibles se aplica únicamente respecto a las patentes y otros activos funcionalmente equivalentes a los mismos, o, dicho de otra forma, a las patentes en sentido amplio, es decir, son activos que tienen las mismas características generales de las patentes como la protección, el registro o la innovación.<sup>8</sup>

Así, en el primer punto de este artículo, se establece que las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso y explotación de determinados activos intangibles que son:

- **Patentes.** Son un conjunto de derechos y deberes de propiedad inmaterial, de carácter temporal, que recaen sobre la innovación y sus frutos. En este sentido, “*son patentables, en todos los campos de la tecnología, las invenciones que nuevas, impliquen actividad inventiva y sean de aplicación industrial.*” (artículo 4 de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes)<sup>9</sup>. Se otorgan al titular de una invención nueva que reúna los requisitos de patentabilidad: (i) Novedad (artículo 6 de la Ley 24/2015,

---

<sup>8</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

<sup>9</sup>Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, BOE, núm. 177, de 25 de julio de 2015

de 24 de julio, de Patentes), que implica que la invención no estaba comprendida en el estado de la técnica, siendo una novedad absoluta y a nivel mundial para la colectividad técnica y científica en cuyo sector de conocimientos se inserta. (ii) Actividad inventiva (artículo 8 Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes), debe consistir en una novedad que no resulte evidente para un experto en la materia, es decir, en un progreso técnico notable. (iii) Aplicación industrial (artículo 9 Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes), es decir, el objeto de la misma debe ser fabricado o el proceso debe poder ser utilizado en cualquier clase de industria (incluida la agrícola). Este requisito debe probarse, ya que este requisito es determinante con la posibilidad de que la invención sea ejecutable de forma repetitiva con obtención de un resultado cierto y similar, excluyendo invenciones cuya realización industrial fuera sólo posible ocasionalmente.

Conviene precisar, que según el artículo 4.4 de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, no se consideran invenciones, por lo que no pueden ser patentables: “a) los descubrimientos, las teorías científicas y los métodos matemáticos; b) las obras literarias, artísticas o cualquier creación estética, así como las obras científicas; c) los planes, reglas y métodos para el ejercicio de actividades intelectuales, para juegos o para actividades económico-comerciales, así como los programas de ordenadores; d) las formas de presentar informaciones.” Así, el legislador define en sentido negativo aquellos activos que no pueden patentarse, por no cumplir con el requisito de la actividad inventiva. Esto guarda cierta similitud con las exclusiones del artículo 23.5 LIS, y ambos preceptos excluyen los descubrimientos, las teorías científicas y métodos matemáticos; las obras literarias, artísticas o científicas y los programas de ordenador. Finalmente añadir que el artículo 5 de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, establece cuales son las excepciones de patentabilidad.

- **Modelos de utilidad.** Consiste en las “*invenciones industrialmente aplicables que, siendo nuevas e implicando actividad inventiva, consisten en dar un objeto o producto, una configuración, estructura o composición de la que resulte alguna ventaja prácticamente apreciable para su uso o fabricación*” (artículo 137 de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes). Así, lo que caracteriza al modelo de utilidad es que da otra utilidad a un producto ya existente, de forma que, si esta nueva utilidad es

novedosa e implica actividad inventiva, será inscribible. Su duración es de 10 años improrrogables, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud.<sup>10</sup>

- **Certificados complementarios de protección de medicación y productos fitosanitarios.** El Reglamento (UE) 2019/933 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2019, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 469/2009 relativo al certificado complementario de protección para los medicamentos<sup>11</sup>, versa sobre los certificados complementarios de protección tanto de medicación como de productos fitosanitarios. En este sentido, establece que los certificados confieren los mismos derechos que la patente base y estarán sujetos a las mismas limitaciones y las mismas obligaciones. Los Certificados Complementarios de Protección son títulos de propiedad industrial, que tienen una duración de 5 años.
  
- **Dibujos y modelos legalmente protegidos.** Vienen regulados en la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial.<sup>12</sup> Es 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 (artículo 1 Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial). En este sentido, únicamente pueden protegerse por medio de su inscripción en el Registro de Diseños, para lo cual deben cumplir con dos requisitos: a) Novedad (artículo 7 Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial)<sup>13</sup>, el aspecto del diseño no puede ser idéntico a otro que haya sido accesible al público antes de la fecha de presentación de solicitud al registro; b)

---

<sup>10</sup> Aranzadi (2020). *PROPIEDAD INDUSTRIAL: Modelos de utilidad: concepto y requisitos*. Doc. 2020/2019.

[https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178cbe331828a5f19a8&mariginal=DOC\2020\219&docguid=I803249303f4311ebb5eb89eac30f5361&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_doctrina:&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178cbe331828a5f19a8&mariginal=DOC\2020\219&docguid=I803249303f4311ebb5eb89eac30f5361&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina:&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#)

<sup>11</sup> 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) nº 469/2009 relativo al certificado complementario de protección para los medicamentos. Diario Oficial de la Unión Europea. L 153/1, de 11 de junio de 2019.

<sup>12</sup> Ley 20/2003, de 7 de julio de Protección Jurídica del Diseño Industrial. BOE, núm. 162, de 8 de julio de 2003.

<sup>13</sup> Ley 20/2003, de 7 de julio de Protección Jurídica del Diseño Industrial. BOE, núm. 162, de 8 de julio de 2003.

Carácter singular, se desprende de la impresión que produce el diseño a un experto, de forma que le permite diferenciarlo de otro diseño hecho accesible al público antes de la fecha de presentación de la solicitud de registro.

Debemos añadir que la Consulta Vinculante V1153/2014, de 25 de abril de 2014, de la Dirección General de Tributos (“DGT”), interpretó que estarían incluidos el diseño de muestrarios textiles como diseño industrial configurado en dibujos, modelos y planos, y por tanto, la cesión de los mismos, da derecho a reducción.

- **Software avanzado registrado obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo (no de innovación tecnológica).** En este sentido, el software avanzado registrado debe implicar un progreso científico o tecnológico significativo, a través del desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas con discapacidad el acceso a los servicios de la sociedad de la información. Sin embargo, no puede aplicarse este incentivo fiscal a las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.<sup>14</sup> Sin embargo, aunque pueda llegar a considerarse como actividad de I+D a efectos de deducción en cuota, para que se pueda aplicar el incentivo fiscal que se está analizando, solo alcanza a su creación al exigirse que derive de la investigación y el desarrollo, pero no cuando derive de una innovación tecnológica.

Las definiciones de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, nos las da el artículo 35 de la LIS. Se define investigación, como *“la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior compensación en el ámbito científico y tecnológico”*. En segundo lugar, se define como desarrollo a *“la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas”*

---

<sup>14</sup> Romero Gallardo, A. La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 13 de marzo de 2008 (asunto c-248/06: comisión europea/reino de España) y la última reforma del régimen español de deducción por actividades de I+D+IT en el Impuesto sobre Sociedades. Diario La Ley, n. 7252, 2009. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3046560> )

*preexistentes.” Finalmente, la innovación tecnológica puede definirse como “la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.”*

Las actividades de I+D, pueden en primer lugar, crear nuevos productos y procesos, que aparecen por primera vez en el mundo de la ciencia. Además, también se consideran actividades de I+D, las que pueden aportar mejoras sustanciales en los productos o procesos que llevaba a cabo el contribuyente. Así, para realizar la mejora de estos productos y procesos se parte de un nuevo conocimiento científico. Por tanto, se entiende por actividades de I+D cuando un nuevo proceso o producto se materializa en un plano, esquema o diseño. Además, también se consideran actividades de I+D, la creación de un primer prototipo no comercializable, así como los proyectos piloto que no puedan utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación. Más allá, también pueden incluirse en esta categoría el diseño y creación de un muestrario para lanzar nuevos productos.<sup>15</sup>

Por su parte, para las actividades de innovación tecnológica, la Consulta Vinculante de la DGT núm. V1879/2006, de 21 de septiembre 2006, interpreta que para que exista innovación tecnológica deben darse los siguientes requisitos: “(i) *Novedad o mejora sustancial: El producto o proceso obtenido o que se pretende obtener ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial. La novedad no ha de ser meramente formal o accesoria, sino que debe suponer la existencia de un cambio esencial, una modificación en alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyan una nueva naturaleza al elemento modificado.* (ii) *La novedad tiene que producirse en el ámbito tecnológico del proceso o producto.* (iii) *No se requiere la obtención de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino*

---

<sup>15</sup> Checa González, C. (2008). IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Revista Quincena Fiscal núm. 8/2008 parte Jurisprudencia. Comentarios. [https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178cc1296b9e8cd6308&mginal=BIB\2008\545&docguid=13f09a4d002ac11ddb3901000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=](https://insignis.aranzadigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178cc1296b9e8cd6308&mginal=BIB\2008\545&docguid=13f09a4d002ac11ddb3901000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=)

*el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no haya sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo, en línea con la definición de innovación contenida en el Manual de Oslo, en su nueva versión elaborada en el año 2005.”<sup>16</sup>*

En ese sentido, la creación de todos estos activos intangibles entra dentro del ámbito de aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS tanto si se han inscrito o no en un registro público de forma expresa.<sup>17</sup>

Además, en el apartado cuarto del artículo 23 de la LIS, el legislador define en sentido negativo los activos que en ningún caso darán derecho a reducción, y estos son:

- **Marcas.** El artículo 4 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas establece el concepto de marca, y lo define como todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otra.

Aunque no se mencione expresamente en el artículo 23 de la LIS, deben considerarse excluidos los nombres comerciales, que tienen el mismo rango que las marcas. En este sentido, los nombres comerciales son protegidos siempre que estén inscritos, y en caso de no estar inscritos, se protegen siempre que tengan uso y conocimiento notorio. Así, debido a su similitud con las marcas, deben considerarse excluidos del ámbito de aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 LIS.<sup>18</sup>

- **Obras literarias, artísticas o científica, incluidas las películas cinematográficas.** Son derechos de propiedad intelectual, que atribuyen al autor de la obra literaria, artística o científica, la plena disposición sobre la misma y el derecho exclusivo a explotarla, sin más límites que los establecidos legalmente. En este sentido, se

---

<sup>16</sup> DGT, consulta vinculante núm. V1879/2006, de 21 de septiembre 2006.

<sup>17</sup> Lefebvre, F. Memento Práctico Fiscal, Parte Primera: Impuestos Directos, Capítulo III: Impuesto sobre sociedades, Sección 2: Base Imponible, Reducciones en base imponible, Madrid, 2021, pp. 4730-4769.

<sup>18</sup> Aranzadi (2010). Protección industrial. MIX 2010/81446. [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000178cc329827099f251b&mginal=MIX\2010\81446&docguid=17c1cfea02d9b11df885501000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_maximas:&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc600000178cc329827099f251b&mginal=MIX\2010\81446&docguid=17c1cfea02d9b11df885501000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_maximas:&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=)

considera autor a la persona que crea dichas obras, por lo que le corresponde la propiedad intelectual.<sup>19</sup>

- **Derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen.**
  
- **Programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1.** Tal como se avanzó, los únicos programas informáticos susceptibles de aplicación de la reducción en la base imponible por la cesión de activos intangibles es el software avanzado registrado.
  
- **Equipos industriales, comerciales o científicos.**
  
- **Planos, fórmulas o procedimientos secretos y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (Know-How).** En este sentido, el Know-How, son conocimientos tecnológicos u organizativos, más o menos secretos, pero que no están protegidos por el legislador como propiedad industrial. Sin embargo, se consideran necesarios para el desarrollo de una determinada actividad empresarial productiva en general. Suelen definirse como un *“conjunto no divulgado de informaciones técnicas, necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o procedimiento, que derivan de la experiencia.”*<sup>20</sup>

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado (“LPGE”) para el año 2018, incluía las “fórmulas o procedimientos secretos” y las “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” (*know how*) como activos que no dan derecho a la reducción. Esto se debe a la adaptación de la

---

<sup>19</sup> Lereña Villaruel, M. La propiedad intelectual a examen. *Base de Datos de Bibliografía El Derecho*, núm. 10004663, pp. 1-5, 2007, (disponible en: <https://online.elderecho.com/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&orden=relevancia&universa l=Obras%20literarias%2C%20artísticas%20o%20científica%2C%20incluidas%20las%20películas%20cinematográficas#presentar.do%3Fnref%3D7D7F5477%26producto%3DA%26fulltext%3Don>)

<sup>20</sup> Albiñana García-Quintana, C. Tratamiento tributario de patentes y marcas. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n. 2, pp. 1081-1098, 1992, (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=73928>)



legislación española al Plan de Acción 5 de BEPS de la OCDE (que se analizará más adelante), lo que pone fin a la problemática que venía existiendo en España acerca de la diferencia entre la asistencia técnica y *know-how*.

En este sentido, la doctrina administrativa se ha pronunciado (DGT, consulta vinculante, núm. V0273/2020, de 5 de febrero de 2020) interpretando que el *know-how* no se incluye como activo susceptible de cesión, por lo que no podrá acogerse al incentivo fiscal previsto en el artículo 23 de la LIS. Además, la Consulta Vinculante V3286/2020, de 5 de noviembre de 2020 de la DGT, que establece que con el artículo 68 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se incluye como activos que no dan derecho a reducción los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Así esta consulta interpreta que las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*), no podrán beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS en los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. En el caso concreto de la entidad consultante, se interpreta, que, aunque las rentas resulten de una cesión de un *know-how* efectuada en 2018 para el periodo comprendido entre 2017 y 2019, no podrá aplicarse la citada reducción.

- **Cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.**

Debemos tener en cuenta que, con la LPGE de 2018<sup>21</sup>, se añadieron los “certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios” y el “software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo”, lo que hace que el régimen español resulte más competitivo, pero también puede dar lugar a problemas interpretativos, como puede suceder con otros activos, ya que el legislador se limita a enunciarlos.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. BOE, núm. 161, de 4 de julio de 2018, páginas de 66621 a 67354.

<sup>22</sup> 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. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7294649>)

El problema interpretativo con el fin de determinar el régimen de protección legal de los activos, ha llevado a que al final del artículo 23 de la LIS, el legislador haga una remisión a la normativa de propiedad intelectual e industrial, española, europea e internacional. Esta remisión resulta imprescindible para determinar el alcance de los activos intangibles.

En este sentido, para determinar si el activo intangible es elegible para el régimen de reducción previsto en el artículo 23 LIS, debe acudir a normas mercantiles, de propiedad intelectual e industrial, tanto españolas, como europeas e internacionales. A título de ejemplo, para ver si el activo intangible cumple con los requisitos de una patente, debe acudir al artículo 4 de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes. Otro caso en que haría falta acudir a la normativa mercantil sería en los casos en que el intangible aún no ha sido aún inscrito en el registro correspondiente. En estos casos, las autoridades acudirán a la normativa mercantil correspondiente con el fin de determinar si entra en los activos intangibles que dan derecho a reducción.<sup>23</sup>

Más allá, tal como dice el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “*los términos empleados en la normativa tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*” Por tanto, otra forma de resolver el problema interpretativo sería acudir a los Comentarios de la OCDE sobre el artículo 12 del Modelo de Convenio (Cánones o Regalías), aunque se muevan en un ámbito de aplicación distinto e incluyan un número superior de activos. En este sentido, dichos Comentarios pueden servir como orientación para resolver el problema interpretativo, sin embargo, no tienen valor normativo. Por tanto, podemos tomarlo como referencia para delimitar los activos susceptibles de beneficiarse de la reducción del artículo, aunque residualmente y con cautelas.

Conviene precisar, llegados a este punto que el canon, tal como lo define la Directiva 2003/49/CE del Consejo en su artículo 2: “*son las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de: a) derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas; b) programas y sistemas informáticos; c) patentes; d) marca registrada, e) diseño o modelo; f) plano, fórmula o*

---

<sup>23</sup> Gil García, E. La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i. *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 17, pp. 37-64, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6619783>)

*procedimiento secreto o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

Así, los Comentarios de la OCDE sobre el artículo 12 del Modelo de Convenio definen los bienes o derechos que dan lugar a cánones. En este sentido, estos comentarios hacen referencia a conceptos como Propiedad intelectual, Propiedad industrial, informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*), equipos industriales, comerciales o científicos y prestaciones de servicios.<sup>24</sup>

En primer lugar, el concepto de canon incluye como derechos propiedad intelectual, a aquellos que están excluidos del ámbito de aplicación de la reducción del artículo 23 de la LIS.

Segundo, sobre la propiedad industrial los comentarios establecen que se incluyen todas las creaciones que son susceptibles de ser protegidas por derechos de propiedad industrial. Se incluye dentro del concepto de canon, las “*patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos*”.

En tercer lugar, los Comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio definen el *know how* como “*el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; puesto que procede de la experiencia, el know-how representa lo que un industrial no puede conocer por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso y la técnica.*” Por tanto, como son confidenciales, presentan ventajas competitivas para la empresa que hace uso de ellas. En cuarto lugar, sobre los equipos industriales, comerciales o científicos, la OCDE reconoció que no se integraban bien dentro del concepto de canon.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> OCDE. “Comentarios al artículo 12” en Instituto de Estudios Fiscales (Ed.) *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio*. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE (trad.), *Instituto de Estudios Fiscales*, pp. 227-245, 2010. (disponible en: <https://www.globoal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>)

<sup>25</sup> García Heredia, A. El concepto de cánones o regalías en los convenios para evitar la doble imposición internacional: características generales y problemas de clasificación. *Revista de Derecho Fiscal*, vol. 1, n. 5, vol, pp. 261- 278, (disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2752/2397> )

Los comentarios al Convenio, también definen las aplicaciones informáticas, “*software*”, como programas que tienen instrucciones destinadas a un ordenador, para el funcionamiento del ordenador o para la ejecución de tareas determinadas.<sup>26</sup>

En definitiva, las definiciones que dan los Comentarios de la OCDE al artículo 12 del Modelo de Convenio, sobre los derechos de propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how*, pueden utilizarse para resolver el problema interpretativo, y concluir que conceptos pueden considerarse activos intangibles que dan derecho a reducción. Así, las precisiones sobre propiedad intelectual y *software*, pueden utilizarse para determinar que activos pueden incluirse en este grupo. Por su parte, las precisiones sobre derechos de autor y *know-how* pueden utilizarse, de forma residual y con cautelas, para delimitar que activos intangibles que no dan derecho a la reducción prevista en el artículo 23 LIS.

## **2.2.Cálculo del coeficiente de reducción**

El artículo 23 de la LIS establece que dicha reducción se aplicará sobre las rentas positivas derivadas de la cesión de ciertos activos intangibles. Así, tal como se ha explicado, dicho precepto hace una definición positiva en el punto primero de qué activos intangibles darán derecho a reducción, así como una definición negativa, en el punto quinto del artículo, estableciendo los activos que en ningún caso darán derecho a reducción.

Además, el artículo 23 de la LIS establece que la reducción que se aplicará en la base imponible en “*el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente: a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador. b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o*

---

<sup>26</sup> OCDE. “Comentarios al artículo 12” en Instituto de Estudios Fiscales (Ed.) *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio*. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE (trad.), *Instituto de Estudios Fiscales*, pp. 227-245, 2010. (disponible en: <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>)

*entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.*” En definitiva, el coeficiente de reducción se calcula utilizando la siguiente fórmula:

$$\text{Coeficiente de reducción} = \frac{\text{Gastos de creación incurridos por el cedente (incluidos los de subcontratación de terceros no vinculados con ella)} \times 1,3}{\text{Gastos de creación incurridos por el cedente (incluidos los de subcontratación de terceros no vinculados) + adquisición del activo intangible}} \times 60\%$$

Por tanto, con el fin de determinar la base imponible, debe realizarse un ajuste negativo por diferencia permanente al resultado contable por el importe que resulte de multiplicar el coeficiente de reducción a la renta positiva que se ha generado en el ejercicio de la cesión de estos activos intangibles.

### **2.3.Renta derivada de la cesión del activo intangible**

En el artículo 23.2 de la LIS, el legislador establece qué rentas son positivas: (i) los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de los activos, y (ii) las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas en concepto de su amortización (artículo 12.2 de la LIS) y de otros gastos directamente relacionados con los activos intangibles, siempre que todos éstos hayan sido integrados en la base imponible.

En relación a los gastos y los ingresos que deben ser incluidos a la hora de calcular la renta sujeta a reducción, el legislador precisa que ni los gastos financieros, ni las amortizaciones de inmuebles ni otros gastos que no estén relacionados de forma directa con la creación del activo intangible, serán susceptibles de incluirse en el coeficiente.

Por tanto, la renta se calculará de la siguiente forma:

- (+) Ingresos derivados de la cesión del derecho de uso o explotación de los activos intangibles, y las rentas positivas procedentes de su transmisión
- (-) Gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos, que no se incorporan al valor de los activos, pero si que se hubieran integrado en la base imponible.
- (-) Amortizaciones deducidas según el artículo 12.2 LIS.

En este punto debemos hacer referencia a la resolución de la DGT, núm. V 1883/18, de 26 de junio de 2018, que interpreta que:

*“A los efectos de calcular la renta objeto de reducción, se computarán los ingresos del período que por la cesión se registren contablemente con arreglo a lo dispuesto en la normativa contable.*

*Por lo que se refiere a los gastos, el precepto exige, por una parte, que se computen los gastos por amortización de los intangibles cedidos que procedan por la aplicación del artículo 12.2 de la LIS, lo que implica que, en el caso de que hubieran sido objeto de una libertad de amortización el gasto fiscal no se tomará en consideración a los efectos de calcular la renta sujeta a reducción, sino que se atenderá a la amortización que se derive de su vida útil o, en caso de intangibles de vida útil indefinida, la cantidad por amortización registrada contablemente con el límite de una veinteava parte de su importe.*

*En relación con los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, se computarán aquellos que se hayan registrado contablemente con arreglo al principio de devengo, en los términos previstos en el artículo 11 de la LIS, y que tengan la consideración de fiscalmente deducibles de acuerdo con la LIS.”<sup>27</sup>*

---

<sup>27</sup> DGT, consulta vinculante núm. V1883/18, de 26 de junio de 2018.

Por tanto, para determinar la renta de la cesión, se computan los gastos por amortización calculados en función de la vida útil, aunque fiscalmente se deduzca el gasto por libertad de amortización. Por su parte, los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, se computan a efectos de calcular la reducción, los que se han registrado contablemente conforme al principio de devengo, y que además tengan la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

Así, la renta que se genera de la cesión o transmisión del activo intangible puede tener tanto un resultado positivo como negativo, dependiendo de si los gastos superan los ingresos generados:

- Renta positiva. Tiene lugar cuando los ingresos generados por la cesión superan los gastos incurridos. En este caso, la cesionaria puede aplicarse la reducción sobre la renta positiva obtenida, por lo que resulta siempre una renta positiva neta a integrar en la base imponible. Tal como se ha avanzado, para calcular si la renta es positiva, a los ingresos obtenidos por la cesión y a las rentas positivas procedentes de la cesión, debemos restarle los gastos directamente relacionados con la creación del intangible (cumpliendo con los requisitos arriba mencionados). Además, en los casos de transmisión, los gastos inherentes a la misma deben computarse como menos importe de los beneficios obtenidos.

Por tanto, los gastos indirectos no se tienen en cuenta a la hora de determinar la renta exenta. Sin embargo, estos gastos indirectos si que son deducibles a efectos de determinar la base imponible.

Así, para determinar la base imponible, se debe realizar un ajuste negativo al resultado contable por el importe que resulte de multiplicar el porcentaje del coeficiente de reducción a esta renta positiva.

- Renta negativa. No procede la aplicación de esta reducción, ya que esto perjudicaría al contribuyente, debido a que, a efectos fiscales, la renta negativa sería más pequeña que la realmente se ha obtenido. Esto implica que en algunos casos no hay que hacer ningún ajuste al resultado contable para determinar la base imponible de ese ejercicio. Sin embargo, como este beneficio fiscal es de

aplicación independiente en cada período impositivo, el hecho de que en algún período impositivo (anterior o posterior) la renta generada haya sido negativa, tiene incidencia a la hora de aplicarse este incentivo fiscal en otros períodos impositivo.

- Aplicación de la reducción a las rentas positivas y posterior generación de rentas negativas en los ejercicios siguientes. Como la renta positiva ha sido integrada de forma parcial en la base imponible, la renta negativa se reducirá aplicando el mismo coeficiente, y el exceso de renta negativa resultante se integrará en su totalidad en la base imponible, hasta que las rentas negativas alcancen a las rentas positivas sobre las que se ha disfrutado la reducción.
- Si únicamente se han obtenido rentas negativas, el contribuyente no ha podido disfrutar de la reducción del artículo 23 LIS, por lo que el legislador reconoce que estas rentas negativas son fiscalmente deducibles. Sin embargo, si posteriormente, se obtienen las rentas positivas, las mismas no van a poder disfrutar de la reducción, hasta que las rentas positivas alcancen las rentas negativas que se han deducido en la base imponible.<sup>28</sup>

En definitiva, para los casos en que se generen rentas negativas, el legislador establece una serie de limitaciones, ya que, en caso contrario, el contribuyente disfrutaría de una deducción de las rentas negativas y de una reducción sobre las rentas positivas. Así, si en el primer caso, en que ya se ha aplicado la reducción a las rentas positivas obtenidas en periodos impositivos anteriores, si las rentas negativas no fueran reducidas aplicando el mismo coeficiente, el contribuyente disfrutaría primero de la reducción, y después las rentas negativas serían fiscalmente deducibles en su totalidad. En el segundo caso ocurre al revés, en este caso, si el legislador no impusiera dicha limitación, el contribuyente

---

<sup>28</sup> Aranzadi. IS: Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. *Comentarios prácticos Aranzadi*, n. 2003/394, 2020. (disponible en: [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#))



disfrutaría de una deducción fiscal de las rentas negativas, y con las posteriores rentas positivas disfrutaría de la reducción.

## **2.4.Requisitos**

En este punto se analizará cómo funciona la reducción de rentas por la cesión de determinados activos intangibles. Además, se analizarán los requisitos para poder aplicar la citada reducción.

### **2.4.1. Creación del activo**

El primer requisito consiste en que la sociedad cedente sea quien cree el activo intangible, total o parcialmente. Así, para determinar si es la entidad cedente la que ha creado el activo intangible, se siguen unos requisitos similares, a los previstos para la deducción en cuota por I+D+i. En este sentido, la sociedad cedente podrá aplicarse la reducción, si es titular del activo intangible, asume el riesgo y ventura del proceso y tiene la capacidad jurídica para explotarlo económicamente. En consecuencia, no es necesario que la entidad cedente haya creado material y físicamente el activo, teniendo la posibilidad de externalizar la creación del intangible.<sup>29</sup>

La DGT, en su consulta vinculante núm. V1176/12, de 30 de mayo, interpretó lo siguiente:

*“uno de los requisitos para poder aplicar esta reducción es que la entidad cedente haya creado el activo intangible objeto de cesión, lo que implica que dicha entidad haya asumido el riesgo y los beneficios de los resultados de la producción del intangible.”*

Por tanto, en los casos en que la cedente haya creado únicamente parcialmente el activo, se exige que la misma haya asumido el riesgo y los beneficios de los resultados de la producción del intangible. Conviene precisar que el legislador no exige ningún porcentaje

---

<sup>29</sup> Pérez Pombo, E. Una revisión del Patent Box español. Un incentivo fiscal olvidado. *Revista CEFGESTIÓN: revista de actualización empresarial*, n. 173, pp. 53-64, 2013. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4158194>)

de creación del activo a la entidad cedente, pero en este caso, cuanto menor sea la participación en la creación del activo, menor será el porcentaje de renta que se reducirá (artículo 23.1 a) b) LIS “gastos directamente relacionados con la creación del activo”). En este sentido, el artículo 23.1 de la LIS, dispone:

*“Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de (...) tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:*

*a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.*

*b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.*

En definitiva, en caso de que la sociedad cedente no haya creado la totalidad del activo intangible, pero si que haya cedido su uso a terceros, la reducción solo puede aplicarse sobre la renta obtenida de la parte generada por la sociedad cedente en proporción a su participación en la propiedad del intangible. En otras palabras, la entidad cedente puede aplicarse la reducción “*en la medida en que haya asumido el riesgo y los beneficios de la producción de la licencia objeto de cesión*”.<sup>30</sup>

No obstante, existen dos opiniones posibles sobre en qué situaciones se cumple con el requisito de la creación, cuando la entidad cedente no ha creado la totalidad del activo:

- Se cumple con el requisito de creación cuando la empresa cedente asume el riesgo de la inversión en el activo intangible, y esto tiene lugar tanto si el propio contribuyente realiza directamente las actividades necesarias para la ejecución del activo intangible

---

<sup>30</sup> DGT, consulta vinculante núm. V1176/12, de 30 de mayo de 2012.

o como si se encarga otra entidad en la ejecución material del mismo aportado por el contribuyente, atendiendo a las características aportadas por el contribuyente.

- La segunda interpretación sería concluir que únicamente la empresa cedente asume el riesgo de la inversión cuando disponga de los medios materiales y personales asociados a la creación del activo intangible.<sup>31</sup>

Por tanto, la interpretación de la DGT es insuficiente, existiendo gran inseguridad jurídica en los casos en los que el contribuyente no ha creado la totalidad del activo. Por tanto, el contribuyente tendrá que recurrir por cualquier medio admitido en Derecho para demostrar que el activo intangible que ha cedido ha sido creado por él.<sup>32</sup>

#### **2.4.2. Utilización de derechos de uso o explotación del activo intangible por el cesionario en el desarrollo de su actividad económica.**

El segundo requisito exigido por el legislador, es el siguiente:

*“Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.”*

Con este segundo requisito, el legislador busca que la entidad cedente, creadora y propietaria del activo intangible, disfrute del beneficio fiscal objeto de estudio, cuando cede o transmite su conocimiento a otra empresa, que utiliza el activo intangible para desarrollar su actividad. Así, la cesionaria debe utilizar esos activos intangibles cedidos por la sociedad cedente, para la producción de bienes o prestación de servicios destinados al mercado.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Lefebvre, F. Memento Práctico Fiscal, Parte Primera: Impuestos Directos, Capítulo III: Impuesto sobre sociedades, Sección 2: Base Imponible, Reducciones en base imponible, Madrid, 2021, pp. 4730-4769.

<sup>32</sup> Pérez Pombo, E. Una revisión del Patent Box español. Un incentivo fiscal olvidado. *Revista CEFGESTIÓN: revista de actualización empresarial*, n. 173, pp. 53-64, 2013. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4158194>)

<sup>33</sup> Palomares Millares, P. & Ripoll Alcón, J. El papel de los incentivos fiscales a la inversión en I+D+i en España. *Boletín Económico de ICE*, n. 3129, pp. 61-72, 2020 (disponible en <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/7115/7126>)

Por tanto, procede la aplicación de la reducción del artículo 23 de la LIS cuando como consecuencia de la cesión de activo intangible, la entidad cesionaria utiliza los derechos de uso o explotación para desarrollar su actividad económica. Por tanto, conviene precisar el concepto de cesión. La DGT, en la consulta núm. V0830/2011, de 31 de marzo, interpretó que para aplicarse la reducción del artículo 23 de la LIS, es necesario que la *“cesión se califique como arrendamiento operativo y no financiero dado que, en este último caso, la operación tendría la consideración, a efectos contables y fiscales, de venta del activo y no de cesión.”*

El legislador permite que se aplique la reducción en las cesiones del derecho de uso o explotación del activo intangible, entre entidades que tengan la condición de vinculadas. La DGT, en la consulta núm. V2439/2017, de 2 de octubre, interpreta que para el caso en que la entidad cedente y cesionaria estén vinculadas con arreglo al artículo 18.2 de la LIS, *“En consecuencia, la operación de cesión del intangible se valorará por su valor de mercado, en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS, con independencia del precio acordado por dicha cesión”*.<sup>34</sup> En definitiva, este incentivo puede aplicarse a las cesiones realizadas entre sociedades vinculadas, pero la valoración de la operación se hará conforme a los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS.

El artículo 18 de la LIS, dispone que: *“Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.”* Así pues, esta valoración deben realizarla los sujetos pasivos. Sobre esta base, las dificultades derivan de la dificultad de encontrar en el mercado los precios de estos intangibles susceptibles de cesión del artículo 23.1 de la LIS, que nos puedan servir de referencia. Por tanto, para poder aplicarse este incentivo fiscal es necesario disponer de variables, indicadores o coeficientes que permitan comparar nuestro intangible con otros similares.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> DGT, vinculante núm. V2439/2017, de 2 de octubre de 2017

<sup>35</sup> Fernández del Valle, L. (2011). El Patent Box y sus ventajas de la cesión intragrupo. *Diario La Ley*, n. 19350, 2011 (disponible en: [https://acceso.comillas.edu/https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAIAAAEAE2QzU7DMBCEn6a-WEIObOk9-EAabghVELhv4iUxGLv12mny9mwIByx98s-Mdsd7yRjnBqekH508QUKfZBUmOUvKJEe-wieQRC8dyA7JbrJSH1svrU8R-pjPQdDsg5-\\_dRMzigQt6UKpTdkfFMW2TF75o4pmXvmsOhKQJcyuDp0uljOdsQGWr0XIRqM1ayVSCGBe0HiRx](https://acceso.comillas.edu/https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAIAAAEAE2QzU7DMBCEn6a-WEIObOk9-EAabghVELhv4iUxGLv12mny9mwIByx98s-Mdsd7yRjnBqekH508QUKfZBUmOUvKJEe-wieQRC8dyA7JbrJSH1svrU8R-pjPQdDsg5-_dRMzigQt6UKpTdkfFMW2TF75o4pmXvmsOhKQJcyuDp0uljOdsQGWr0XIRqM1ayVSCGBe0HiRx))



la reducción por la utilización del activo intangible en su proceso productivo, no tendrá derecho a aplicarse la reducción del artículo 23 de la LIS, si utiliza indirectamente los activos intangibles mediante una entidad vinculada. En otras palabras, la entidad cedente no puede aplicarse la reducción si lo que hace es ceder el derecho de uso o explotación a una entidad con la existe vinculación para adquirir los bienes y servicios generados por la misma a través de la utilización del intangible.<sup>36</sup> En definitiva, lo que ocurriría es que la entidad cedente estaría utilizando el activo intangible que ha producido indirectamente, cediendo el activo a una entidad vinculada para poder aplicarse la reducción, y posteriormente adquirir los bienes o servicios producidos por la entidad cesionaria.

- En los casos, en que la entidad cedente y cesionaria no estén vinculadas fiscalmente, no existe el riesgo anterior, por tanto, la entidad cedente podrá aplicarse la reducción del artículo 23 de la LIS, aunque la utilización del activo intangible genere gastos fiscalmente deducibles.

#### 2.4.2.1. Especialidades de la transmisión de activos intangibles.

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introdujo la posibilidad de que las rentas derivadas de la transmisión de activos intangibles pudieran disfrutar de la reducción del artículo 23 de la LIS.<sup>37</sup> Sin embargo, para estos casos, no podrá aplicarse la reducción por la transmisión de activos intangibles, cuando las entidades tengan la condición de vinculadas. Así, el artículo 23 de la LIS dispone: “*La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.*”

---

<sup>36</sup> Lefevbre, F. Memento Práctico Fiscal, Parte Primera: Impuestos Directos, Capítulo III: Impuesto sobre sociedades, Sección 2: Base Imponible, Reducciones en base imponible, Madrid, 2021, pp. 4730-4769.

<sup>37</sup> Aranzadi. IS: Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. *Comentarios prácticos Aranzadi*, n. 2003/394, 2020. (disponible en: [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#))

Conviene precisar que la reducción se podrá aplicar a las transmisiones, siempre y cuando cumplan los requisitos que se exigen para las cesiones que dan derecho a reducción. Para que exista transmisión, se exige que se transfieran sustancialmente todos los riesgos y los beneficios asociados a la propiedad del activo intangible. Por tanto, cuando lo que hay es una transmisión, lo que tiene lugar es un arrendamiento financiero. Así, tal como hemos visto, antes de que se incluyeran las transmisiones, únicamente podía aplicarse esta cesión cuando la operación consistía en un arrendamiento operativo (DGT, consulta núm V0830/2011, de 31 de marzo de 2011). Por tanto, la inclusión de las rentas procedentes de la transmisión de activos intangibles, tiene como consecuencia que puedan aplicarse este incentivo las operaciones calificadas como arrendamientos operativos y las operaciones calificadas como arrendamientos financieros.<sup>38</sup>

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante núm. V5024/2016, de 18 noviembre de 2016, interpretó sobre las transmisiones lo siguiente: *“debe analizarse si la cesión planteada en el escrito de consulta es equiparable a un arrendamiento operativo o a un arrendamiento financiero. (...) Por tanto, al margen del cumplimiento de los restantes requisitos establecidos en el artículo 23 de la LIS, debe cumplirse que el bien objeto de cesión cumpla la definición de activo y, a su vez, que dicha cesión se califique como arrendamiento operativo y no financiero dado que, en este último caso, la operación tendría la consideración, a efectos contables y fiscales, de transmisión del activo y no de cesión. En caso de calificarse como una transmisión del activo, cuando esta se produce entre entidades del mismo grupo mercantil, no tiene cabida en el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS.”*

En definitiva, si estamos ante un arrendamiento financiero, nos encontramos ante una transmisión, lo que implica que no podrá aplicarse la reducción del artículo 23 de la LIS si dicha transmisión tiene lugar entre entidades que estén vinculadas fiscalmente. El

---

<sup>38</sup> Aranzadi. IS: Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. *Comentarios prácticos Aranzadi*, n. 2003/394, 2020. (disponible en: [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba97901000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#))

fundamento de esto es que podría darse una doble reducción, es decir, podría darse una primera reducción como consecuencia de la transmisión a una entidad vinculada, y una segunda reducción cuando la entidad vinculada ceda el derecho de uso o de explotación del activo intangible.

#### **2.4.3. No residencia de la entidad cesionaria en un paraíso fiscal**

Como tercer requisito, el legislador establece en el artículo 23.3 b) de la LIS:

*“Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.”*

Por tanto, el cesionario no puede tener su residencia en un país o territorio de nula tributación. Sin embargo, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, estableció una excepción a este requisito. En este sentido, se permite que el cesionario tenga su residencia en un Estado Miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite los siguientes requisitos:

- La operación responde a motivos económicos válidos
- La entidad cesionaria realiza actividades económicas.

Por tanto, podemos llegar a la conclusión de que la residencia de la entidad cesionaria no tiene por qué estar en España.

#### **2.4.4. Prestaciones accesorias**

El cuarto requisito, viene recogido en el artículo 23.3 c) de la LIS, que reza lo siguiente:

*“c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.”*



Por tanto, cuando el contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios, éstas deben identificarse en el propio contrato de cesión, diferenciándose también los bienes y servicios que formen parte de dichas prestaciones accesorias, así como su contraprestación, ya que la reducción únicamente se aplica respecto a la cesión, y no respecto a las prestaciones accesorias.

#### **2.4.5. Registros contables**

Finalmente, el último requisito viene recogido en el artículo 23.3 d) de la LIS:

*“d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión”*

Por tanto, el legislador impone como último requisito que la sociedad cedente tenga los registros contables que se necesitan para determinar cada uno de los ingresos y gastos directos de los activos intangibles cedidos.

La DGT, en su consulta vinculante núm. V4897/2016, de 11 noviembre de 2016, interpretó que: *“El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio (EDL 1885/1) y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, en cuya virtud, "en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica".”*

#### **2.5. Posibilidad de solicitar acuerdos previos de valoración a la Administración tributaria**

El artículo 23 de la LIS, establece la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración con el fin de determinar la renta que dará derecho a reducción, así como acuerdos previos de valoración para calificar los activos e integrarlos en alguna de las categorías que se dispone en el apartado primero. En definitiva, los acuerdos previos de valoración y calificación, es una forma de hacer frente

a la inseguridad jurídica que rodea a este incentivo fiscal. En otras palabras, esta posibilidad resuelve las dificultades de valorar los activos intangibles a los que puede aplicarse este beneficio fiscal, así como las dudas acerca de las rentas que dan derecho a reducción. Sin embargo, esto supone una problemática tangencial y común a otros supuestos en que la norma prevé la posibilidad de celebrar este tipo de acuerdos con la Administración, por lo que no se tratará este punto.

## **2.6. Valoración contable de los activos intangibles**

Para estudiar la valoración contable de los activos intangibles, debemos remitirnos a la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, se dictan normas de registro y valoración de los activos intangibles.

Esta resolución define los activos intangibles como los derechos susceptibles de valoración económica, identificables, pero que, sin embargo, no tienen ni carácter monetario ni apariencia física, y además deben ser susceptibles de ser separados (para en nuestro caso, poder cederse).

La norma sexta, de la citada resolución establece las normas de valoración de la propiedad industrial. Así, dicha norma establece que: “*La «Propiedad industrial» se valorará por los costes incurridos para la obtención de la propiedad o el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la misma, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato deban inventariarse por la empresa adquirente. Se incluirán, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad, el diseño industrial y las patentes de introducción. 2. Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción.*”<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. BOE, núm. 132.

La valoración se hace, por tanto, por el precio de adquisición o el coste de producción. La regla general para la valoración inicial viene recogida en la norma tercera de la Resolución de 28 de mayo de 2013. Esta norma establece que los derechos incluidos en el activo intangible se valoran por su coste, que puede ser su precio de adquisición o el coste de producción. El coste del activo intangible incluye:

- “a) Los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;*
- b) Los costes de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.*
- c) Los honorarios para registrar el derecho.*
- d) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.”*

Si el activo intangible ha sido adquirido a un tercero se valorará al precio de adquisición. En estos casos, la citada Resolución<sup>40</sup> nos remite a lo dispuesto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.<sup>41</sup> Así, la norma primera establece que: *“3. El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.”*

La valoración posterior, está recogida en la norma cuarta de la citada resolución, que establece que: *“Con posterioridad al reconocimiento inicial, y hasta que se produce su baja, los elementos del inmovilizado intangible se valorarán por su coste menos la*

---

<sup>40</sup> Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. BOE, núm. 132.

<sup>41</sup> Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. BOE, núm. 58, de 8 de marzo de 2013.

*amortización acumulada y el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.”*

Por otro lado, debemos tener en cuenta que el Plan General Contable, en su Norma de Registro y Valoración sexta establece sobre la propiedad industrial que: *“Se contabilizarán los gastos de desarrollo dentro de este concepto, cuando se obtenga la correspondiente patente o similar (incluido el coste de registro y formalización), sin tener en cuenta los importes que pudieran producirse por la adquisición de estos derechos a terceros. Tienen que ser amortizados y corregidos en la contabilidad por deterioro, siguiendo el mismo criterio general para los inmovilizados intangibles.”*

Sobre la valoración contable de los gastos asociados a la creación del activo intangible, la Consulta Vinculante núm. V 2895/15 de 6 de octubre, interpretó que:

*“Para determinar el coste de creación del intangible debemos acudir a las normas de registro y valoración 5ª y 6ª recogidas en la segunda parte del PGC que establecen los criterios de reconocimiento y valoración del inmovilizado intangible, entre los que se incluyen los gastos de investigación y desarrollo. Precisamente, los gastos de investigación, la norma prevé, como regla general, su consideración como gasto del ejercicio, sin perjuicio de que puedan activarse como inmovilizado intangible si se cumplen las siguientes condiciones: a) estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo; b) tener motivos fundados del éxito técnico de la rentabilidad económico comercial del proyecto o proyectos de que se trate.*

*Por tanto, los gastos de investigación podrán figurar contabilizados como gastos del ejercicio o ser activados por la entidad que los lleve a cabo de acuerdo con los criterios contables señalados. No obstante, lo anterior, en relación con los gastos de desarrollo la NRV 6ª del PGC exige que cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación aquéllos deberán reconocerse en el activo.*

*En relación con la propiedad industrial, la misma NRV 6ª del PGC señala que “se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados*

*cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial”*

En definitiva, para valorar contablemente los activos debemos atender a lo dispuesto en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, se dictan normas de registro y valoración de los activos intangibles, las normas de registro y valoración del Plan General Contable y las interpretaciones de la DGT.

### **3. REGÍMENES PRIVILEGIADOS. PLAN DE ACCIÓN BEPS, ACCIÓN 5: COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA**

La reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles del artículo 23 de la LIS, se ha tenido que adaptar a la Acción 5 del Plan de Acción BEPS de la OCDE. El motivo de esto es que el régimen del artículo 23 de la LIS era potencialmente pernicioso, ya que podía favorecer a prácticas de planificación fiscal agresiva, además de ser considerado un régimen preferencial. Además, la OCDE en el Informe de 1998, incluyó como prácticas fiscales lesivas los regímenes preferenciales en los países miembros de la OCDE. En estos informes, se incluía el régimen de *Patent Box* español como un régimen preferencial lesivo. Así, tras la adaptación del artículo 23 a los criterios establecidos por la OCDE, el régimen español dejó de considerarse lesivo.

Los regímenes preferenciales o privilegiados son aquellos que en el plano de la fiscalidad internacional favorecen la captación de activos de alto valor tecnológico. En este sentido, para que un régimen sea considerado preferencial deben darse dos requisitos. Primero, debe referirse a rentas que provengan de actividades que por su naturaleza son fácilmente desplazables. Segundo, debe concederse algún incentivo fiscal, como una reducción en la base imponible o una deducción en cuota, en comparación con otros regímenes fiscales. Así, para evitar que se socaven los principios de justicia tributaria y que se produzcan problemas de competencia fiscal, se prohíben los tratamientos preferenciales. Sin embargo, los incentivos fiscales son compatibles con estos principios de justicia tributaria, siempre que estén legitimados por valores constitucionales o políticas de interés general.<sup>42</sup>

Estos problemas de competencia fiscal tienen lugar, cuando se aplican ventajas fiscales a entidades que únicamente se dedican a la explotación de los activos intangibles, sin haber participado en la creación, es decir, permiten la aplicación de ventajas fiscales a pesar de no existir un vínculo entre la explotación y las actividades de I+D+i. Esto cada vez se da más, ya que estas entidades utilizan los denominados *tax rulings* o acuerdos previos con

---

<sup>42</sup> Gil García, E. El Patent Box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, pp. 59-70, 2016. (disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016\\_Gil\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016_Gil_Documentos-IEF.pdf))

las autoridades tributarias, lo que produce que se amplíe el ámbito de aplicación de este incentivo fiscal para que determinadas empresas o actividades puedan beneficiarse.<sup>43</sup>

En concreto, en el caso de las reducciones procedentes de determinados activos intangibles (*Patent Box*), ocurre que, en estos regímenes privilegiados, se favorece el diseño de estructuras perniciosas. Esto se debe a que cuando no se tiene en cuenta la participación en la creación del activo por la parte cedente, puede dar lugar a que los activos que se crean y diseñan en una jurisdicción, en la que se incurre en gastos de I+D+i, y posteriormente se transfieren los derechos de explotación a una entidad ubicada en otra jurisdicción, en la que el régimen de reducción por la cesión de determinados activos intangibles se aplica sin ser necesario que la entidad haya participado en la creación del activo.<sup>44</sup>

Por último, debemos tener en cuenta que a la hora de determinar si un régimen es preferencial o no, debemos comparar dicho régimen fiscal con los principios fiscales generales del país en cuestión, y no en relación con otros países. En definitiva, conceptualmente, el objetivo de la OCDE es lograr una competencia adecuada entre países y frenar las prácticas fiscales abusivas y perniciosas.<sup>45</sup>

### **3.1. Plan de Acción BEPS, Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia**

Tal como se avanzó en la introducción, el plan de acción de la OCDE busca soluciones contra las prácticas perniciosas de BEPS, que hacen desaparecer los beneficios a efectos fiscales trasladando sus beneficios hacia ubicaciones donde no tiene prácticamente

---

<sup>43</sup> 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. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7294649>)

<sup>44</sup> Gil García, E. El Patent Box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, pp. 59-70, 2016. (disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016\\_Gil\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016_Gil_Documentos-IEF.pdf))

<sup>45</sup> Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)

actividad real, pero gozan de nula o escasa tributación sobre sociedades.<sup>46</sup> Así, la acción 5 del Plan de acción BEPS encomienda al Foro sobre Prácticas Perniciosas:

*“Poner al día el trabajo sobre practicas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencia. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.”<sup>47</sup>*

Así, la Acción 5 establece requisitos globales para limitar que las empresas multinacionales realicen prácticas perniciosas, sin tener que abolir los regímenes preferenciales o de los *tax rulings*, mediante unas condiciones mínimas que eviten la realización de prácticas fiscales perniciosas. Así, el fin de la Acción 5 no es homogeneizar los distintos regímenes fiscales, sino instar una actuación coordinada de los Estados para evitar prácticas agresivas en coherencia al Plan de Acción de la OCDE. En este sentido, únicamente se permite la existencia de los regímenes preferenciales cuando los mismos cumplan dos requisitos de sustantividad, alineando la sustancia con la tributación de las entidades<sup>48</sup>, y transparencia. En otras palabras, se exige que existan regímenes preferenciales, dos criterios: en primer lugar, que se cumpla con el criterio de actividad sustancial y, en segundo lugar, que se cumpla con el criterio de la transparencia. Ambos criterios serán abordados en los apartados 3.1.1 y 3.1.2, respectivamente.

---

<sup>46</sup> OCDE. “Diez preguntas sobre BEPS.” (disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>)

<sup>47</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

<sup>48</sup> Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)



### 3.1.1. Plan de Acción BEPS: Criterio de actividad sustancial

Para que puedan existir los regímenes preferenciales y no sean calificados como perniciosos, la Acción 5 del Plan BEPS de la OCDE, exige que se cumplan dos requisitos: la sustancia y la transparencia. En este punto, se va a tratar el criterio de la actividad sustancial.

Este criterio no pretende recomendar un régimen de propiedad intelectual específico, sino que describe los límites que debe respetar cualquier régimen de Propiedad Intelectual, que conceda incentivos fiscales a sus actividades de I+D, sin que dicho incentivo fiscal produzca consecuencias dañinas para el resto de países. En este sentido, las jurisdicciones fiscales tienen la potestad de decidir si introducir o no un beneficio fiscal sobre la propiedad industrial, que promueva las actividades de investigación y desarrollo. Sin embargo, debe tenerse en cuenta, que estos incentivos en ningún caso, deben distorsionar la economía. Todo ello lleva a que se aborde este criterio de la actividad sustancial, desde el enfoque del nexo.

El enfoque del nexo entiende que la actividad que realice el contribuyente tiene que tener la suficiente sustancia para justificar que se aplique un régimen fiscal preferente, en función del nexo o relación que existe entre los ingresos procedentes de la cesión y los gastos vinculados con el desarrollo del activo intangible. Por tanto, este incentivo fiscal se aplicará únicamente a las rentas obtenidas por el uso o explotación del activo intangible en función de la proporción que exista entre los gastos cualificados o elegibles y los gastos totales. Por tanto, la actividad sustancial se evalúa en función a la proporción.<sup>49</sup> En este sentido, los gastos cualificados o elegibles son aquellos en los que incurre el contribuyente a la hora de desarrollar el activo intangible y que dan derecho a la aplicación del incentivo fiscal. Estos gastos son los que irían en el numerador de la fórmula para calcular la renta susceptible de beneficiarse del beneficio fiscal de *Patent Box*.

---

<sup>49</sup> Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)

En definitiva, el enfoque del nexo determina qué renta puede percibir beneficios fiscales, al aplicar la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos que dan derecho al beneficio en los que se incurre para desarrollar un activo de PI}}{\text{Total de gastos incurridos para desarrollar un activo de PI}} \times \text{Total de la renta derivada del activo PI} = \text{Renta sujeta a beneficios fiscales}$$

Fuente: OCDE (2015). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5.*<sup>50</sup>

Se conoce la ratio de esta fórmula como “la ratio del nexo”, pues solo se incluyen los gastos totales y los que dan derecho al incentivo fiscal incurridos por la entidad, no incluyéndose, por tanto, todos los gastos en los que la entidad ha incurrido para desarrollar la Propiedad Intelectual. Los gastos que a la luz de la Acción 5 deberían dar derecho a la aplicación del incentivo fiscal, son los gastos cualificados o elegibles, es decir, los que sean efectivamente soportados por el contribuyente, tal como hemos visto. Así, los gastos elegibles o cualificados únicamente comprenden aquellos gastos directamente relacionados con el activo intangible y con las actividades reales de I+D, excluyéndose los pagos de intereses, los costes de los inmuebles, los costes de adquisición de activos de propiedad intelectual o los derivados de subcontratación de actividades a entidades vinculadas.<sup>51</sup> En los gastos totales se incluyen los anteriores, pero además se suman los costes de la adquisición de los activos intangibles, además de los gastos incurridos por subcontratar I+D+i a entidades vinculadas. En definitiva, el contribuyente podrá aplicarse el régimen cuando haya incurrido en los gastos para obtener la renta procedente del activo

<sup>50</sup> OCDE. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE*, OCDE Publishing, Paris, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

<sup>51</sup> Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)

intangible.<sup>52</sup> Sin embargo, la OCDE deja que cada uno de los países desarrolle este concepto, aunque dentro de estos límites.

Así, este régimen beneficia a quien crea la totalidad del activo intangible o que externalizó su desarrollo a una parte vinculada, pudiendo aplicarse el incentivo a la totalidad de la renta generada por activo de Propiedad Industrial. Para el caso, en que la Propiedad Industrial sea creada por distintas entidades, estas también podrán aplicarse el incentivo, pero en proporción a su participación en el desarrollo del activo de Propiedad Industrial.<sup>53</sup> En relación a lo anterior, la Acción 5 del Plan de la OCDE, ofrece a los distintos países la posibilidad de que permitan a los contribuyentes un incremento del 30 por ciento, respecto de los gastos cualificados o elegibles. El fin de esto es no penalizar a terceros que adquieran la propiedad intelectual o que subcontraten a entidades vinculadas para que creen la propiedad intelectual. Este incremento del 30 por ciento, garantiza que tanto los contribuyentes que realizan por si mismos las actividades de I+D, como los contribuyentes que externalicen una parte de las actividades de I+D a una entidad vinculadas disfruten de este incentivo fiscal, ya que los segundos han podido ser responsables de una gran parte de la creación del activo. España reconoce el incremento del 30 por ciento en la literalidad del artículo 23 de la LIS:

*“a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.*

*b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo”*

---

<sup>52</sup> Gil García, E. El Patent Box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, pp. 59-70, 2016. (disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016\\_Gil\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016_Gil_Documentos-IEF.pdf))

<sup>53</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

Finalmente, debemos tener en cuenta que la OCDE establece que en ningún caso el incremento del 30 por ciento de los gastos cualificados o elegibles sea mayor que a los gastos totales. Por tanto, el numerador nunca puede ser mayor que el denominador.

Por otro lado, el enfoque del nexo puede verse como una norma especial antiabuso, pues establece una vinculación entre la elusión fiscal y la ausencia de motivos económicos válidos. Esto quiere decir, *a sensu contrario*, que cuando existe un motivo económico válido, la cesión no va a buscar eludir el pago del impuesto, ya que la renta procedente del activo intangible se reduce porque detrás existe una actividad económica y real llevada a cabo por el contribuyente.<sup>54</sup> Por tanto, que los regímenes fiscales de propiedad industrial e intelectual que acojan el enfoque del nexo implica, necesariamente, que existe una actividad económica real, que de lugar a unas rentas derivadas de la explotación de los derechos de uso o explotación del activo intangible creado.<sup>55</sup>

Más allá, únicamente podrán decidir aplicarse el incentivo fiscal las compañías residentes, establecimientos permanentes domésticos de compañías no residentes o establecimientos permanentes extranjeros de entidades residentes sujetas a imposición en la jurisdicción que reconoce el incentivo fiscal.<sup>56</sup>

La Acción 5 establece que los activos englobados en la categoría de Propiedad Intelectual son las patentes en sentido amplio, el software registrado y “otros activos de Propiedad Intelectual que son útiles, novedosos y no evidentes”.<sup>57</sup>

La adaptación de los regímenes fiscales de los distintos países al enfoque del nexo, implica un detallado seguimiento de los gastos e ingresos del contribuyente por los países,

---

<sup>54</sup> Gil García, E. El Patent Box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? Documentos Instituto de Estudios Fiscales, n. 15, pp. 59-70, 2016. (disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016\\_Gil\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016_Gil_Documentos-IEF.pdf))

<sup>55</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>)

<sup>56</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

<sup>57</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

a través de una determinada documentación que verifique la existencia del nexo entre los ingresos y gastos y el activo intangible. Para facilitar este seguimiento, la OCDE da la posibilidad de que se aplique el enfoque del nexo como una presunción *iuris tantum*. En este sentido, cuando falte información, la Administración competente determinará los ingresos sobre los que ha de aplicarse el incentivo fiscal, si bien el contribuyente tendrá la opción de demostrar que el incentivo puede aplicarse a un ingreso mayor.<sup>58</sup>

Por último, la OCDE incluyó a los países que tenían regímenes preferenciales y cuáles de ellos estaban alineados con el enfoque del nexo, instando a los que no cumplían con dicho requisito a que llevaran a cabo reformas en sus legislaciones fiscales para adaptarlas al criterio de la actividad sustancial<sup>59</sup>, y se estableció como plazo límite el 30 de junio de 2016.

Entre los países que no cumplían con este requisito se encontraba España, que adecuó su régimen fiscal al enfoque del nexo, a través de la modificación aprobada por la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. Así, la principal modificación que se llevó a cabo, para adaptarse al requisito de la actividad sustancial, consistía en que para que el contribuyente pueda disfrutar plenamente del incentivo fiscal, debía participar directamente en la invención o desarrollo del activo, no pudiendo externalizar su actividad a terceros vinculados en un porcentaje superior al 25 por ciento. Sin embargo, el nuevo régimen, vigente ahora mismo, ha eliminado el requisito del 25 por ciento. Actualmente, como se indica arriba, la reducción será mayor o menor en función de los gastos en que se incurran relacionados con la creación del activo, aplicando la “ratio de la proporción” que establece la Acción 5 de la OCDE<sup>60</sup>, ya examinado.

---

<sup>58</sup>Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)

<sup>59</sup> OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)

<sup>60</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517>)

### **3.1.2. Plan de Acción BEPS: Criterio de transparencia. Los acuerdos con las administraciones fiscales competentes.**

La Acción 5 de del Plan de Acción de la OCDE, incluye como segundo requisito la mejora de la transparencia lo que, a su vez, aumenta la seguridad jurídica del tratamiento fiscal aplicable. En este sentido, la OCDE busca que tenga lugar un intercambio obligatorio y espontáneo de información, sobre ciertos acuerdos específicos con un contribuyente.<sup>61</sup> Así, este segundo requisito trata acerca de los mencionados *tax rulings* o acuerdos con las administraciones fiscales. Estos son, “cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en lo que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta.”<sup>62</sup> Sin embargo, al igual que ocurre con el punto de acuerdos previos de valoración, supone una problemática tangencial y común a otros supuestos en que la norma prevé la posibilidad de celebrar este tipo de acuerdos con la Administración, por lo que no se tratará este punto.

---

<sup>61</sup> OCDE. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Resúmenes de Informes Finales 2015 OCDE*. (disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina79.pdf>)

<sup>62</sup> OCDE. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing*, Paris, 2014. (disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218970-en.pdf?expires=1615831057&id=id&accname=guest&checksum=8741AC4515B1B867AFC2A882203EFC67>)

#### **4. DIFERENCIAS ENTRE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES DEL ARTÍCULO 23 LIS Y LA DEDUCCIÓN EN I+D+i EN CUOTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 35 LIS**

El artículo 35 de la LIS regula la deducción por actividades de investigación y desarrollo y de innovación. Esta deducción se practica después de aplicar las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla o las bonificaciones por prestación de servicios públicos locales, y después de aplicar las deducciones para corregir la doble imposición internacional, tanto la jurídica como la económica. Así, el artículo 35 de la LIS permite al contribuyente deducirse un porcentaje específico de los gastos de I+D+i en la cuota íntegra. Por el contrario, tal como se ha explicado anteriormente, la reducción del artículo 23 de la LIS se aplica sobre la base imponible.

Por otro lado, la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS y la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica del artículo 35 también se diferencian en que la primera consiste en un incentivo sobre el resultado, es decir, la reducción se aplica cuando los resultados de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica ya se han producido, mientras que en la segunda, se trata de un beneficio fiscal que se aplica sobre el coste de dichas actividades.<sup>63</sup>

El artículo 35 LIS regula de forma separada la deducción por I+D y la de innovación tecnológica. Empezaremos explicando las diferencias respecto al artículo 23 LIS respecto al I+D. En este sentido, la base de la deducción por actividades de I+D del artículo 35 de la LIS está integrada por:

- Importe de los gastos de investigación y desarrollo. Como gastos se incluyen sólo los relacionados directamente con las actividades de I+D, incluidas las amortizaciones de las inversiones afectas a las mismas, pero sin incluir los costes indirectos.

---

<sup>63</sup> Gil García, E. Los incentivos fiscales a la I+D+i a la luz de la reforma tributaria: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y el régimen del Patent Box. *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2015. (Disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015\\_Gil-Garcia\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015_Gil-Garcia_Documentos-IEF.pdf))

- Inversiones de inmovilizado afecto a las actividades de I+D (salvo edificios y terrenos) <sup>64</sup>

Conviene precisar lo que la Consulta Vinculante V4897/2017 de la DGT, del 11 de noviembre de 2016, interpretó acerca de los gastos que han de incluirse a la hora de calcular la deducción. Así, “únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de investigación y desarrollo. Por ello, no podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos (como puedan ser entre otros los de estructura general de la empresa o los gastos financieros) ni los que, pese a tener una relación directa con la mencionada actividad no sean susceptibles de individualización. Sí formarán parte de la base de la deducción, sin embargo, aquellos gastos directamente vinculados a la actividad de I+D, que resulten comunes a varios proyectos, siempre que sean susceptibles de individualización, de acuerdo con criterios razonables.” Por tanto, podemos entender que el artículo 35 de la LIS es un incentivo fiscal directo.

En el caso del artículo 23 de la LIS, para calcular el cociente de la reducción, como hemos visto hasta ahora, no se incluyen los gastos financieros, ni otros gastos que no estén relacionados con la creación del activo y adicionalmente tampoco las amortizaciones de inmuebles, pero también se considera un incentivo fiscal directo, ya que fomenta las actividades de I+D+i de forma directa.

En segundo lugar, la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica del artículo 35, está integrada por los siguientes gastos:

- Proyectos encargados a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción
- Adquisición de patentes, licencias, know-how y diseños, siempre que no se le haga a una entidad vinculada, y sin superar el límite de un millón de euros;
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de calidad de la serie.

---

<sup>64</sup> Pérez Royo, F. “El impuesto sobre sociedades.” en Pérez Royo, F. (ed.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*”, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 337-502.



En este sentido, respecto de los gastos que integran la base de la deducción, podemos decir que se incluye un número mayor de conceptos que los que hemos visto que se utilizan para calcular la reducción del artículo 23 de la LIS. A título de ejemplo, la cesión del *know-how*, como hemos visto, no da derecho a la reducción del artículo 23 de la LIS, aunque sí que se considera un gasto que integra la base de la deducción del artículo 35 de la LIS.

En conclusión, la finalidad de cada precepto es distinta: el artículo 23 de la LIS es una reducción sobre la base imponible y se aplica cuando los resultados de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica ya se han producido<sup>65</sup>, mientras que el artículo 35 LIS es una deducción sobre la cuota íntegra y se trata de un beneficio fiscal que se aplica sobre el coste de dichas actividades sin que sea necesaria la obtención de ningún tipo de resultado.

Para ver el efecto acumulado de ambos incentivos fiscales, se plantea el siguiente caso práctico:

La sociedad X, realiza junto a la sociedad Y, un modelo de utilidad. El coste de creación del modelo de utilidad es de 150.000 euros. Con el fin de tener todos los derechos sobre el modelo de utilidad, la sociedad X satisface un importe de 100.000 euros a la sociedad Y. El modelo de utilidad se amortiza en 10 años. Transcurridos dos meses, el 1 de mayo de 2020, la sociedad X decide ceder el derecho de explotación del modelo de utilidad a la sociedad Z, por un importe de 120.000 euros en cada ejercicio, durante un periodo de 10 años. La sociedad X, tiene unos gastos asociados al modelo de utilidad de 1.000 euros por cada ejercicio. El resultado contable es de 1.000.000. Los costes de creación del modelo de utilidad son los siguientes:

- Amortización bienes y equipos: 75.000
- Gastos personal cualificado: 50.000
- Inversiones en inmovilizado material e intangible, afecto a las actividades de I+D: 50.000

---

<sup>65</sup> Gil García, E. Los incentivos fiscales a la I+D+i a la luz de la reforma tributaria: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y el régimen del Patent Box. *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2015. (Disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015\\_Gil-Garcia\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015_Gil-Garcia_Documentos-IEF.pdf))

- a) Determinar la cuota del ejercicio aplicando reducción del artículo 23 y la deducción del artículo 35 LIS
1. Cálculo de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles del artículo 23 LIS:
- Cálculo de la renta generada en cada ejercicio:
    - Los gastos totales incurridos por la sociedad X (entidad cedente) directamente relacionados con la creación del activo:  $25.000 + 1.000 = 26.000$ 
      - Amortización:  $\frac{150.000+100.000}{10} = 25.000$
      - Gastos asociados al modelo de utilidad: 1.000
    - Ingresos procedentes de la cesión del derecho de explotación del modelo de utilidad: 120.000 en cada ejercicio
    - Renta generada en cada ejercicio:  $120.000-26.000 = 93.000$
  - Cálculo del porcentaje de reducción:

$$\% \text{ de Reducción} = \frac{150.000 \times 1,3}{250.000} \times 60\% = 46,80\%$$

- Ajuste negativo en cada ejercicio:  $46,80\% \times 93.000 = 43.524$
- Renta a integrar en la base imponible:  $53,2\% \times 93.000 = 49.476$

En definitiva, el contribuyente podrá realizar, en este caso, un ajuste negativo al resultado contable de 43.524 euros, durante 10 años.

2. Importe de la deducción en I+D+i en cuota prevista en el artículo 35 LIS

- Base de la deducción: 175.000
  - Gastos generales:
    - Amortización bienes y equipos: 75.000
    - Gastos personal cualificado: 25.000
    - Amortización activo intangible (modelo de utilidad): 25.000
  - Inversiones afectas de I+D: 50.000

- Subvenciones: -
- Total deducción I+D:  $42\% \times 175.000 = 73.500$
- Deducciones adicionales:
  - Deducción adicional personal cualificado adscrito en exclusiva a las actividades de I+D:  $17\% \times 175.000 = 29.750$ .
  - Deducción adicional por inversiones en inmovilizado intangible:  $8\% \times 175.000 = 14.000$ . Para aplicarse esta deducción, debe mantenerse esta inversión en la empresa, hasta que cumpla su finalidad específica

Resultado contable	1.000.000
Reducción artículo 23 LIS	-43.524
Base Imponible	956.476
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	239.119
Deducción I+D+i (artículo 35 LIS)	-73.500
Deducción adicional personal cualificado	-29.750
Deducción adicional inmovilizado intangible	-14.000
Cuota Líquida	121.869
Cuota ejercicio	121.869

- b) Determinar la cuota del ejercicio aplicando reducción del artículo 23 y la deducción del artículo 35 LIS, teniendo en cuenta que en el año 3 la media de los gastos efectuados los dos años anteriores es de 125.000 euros:
1. Cálculo de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles del artículo 23 LIS:

En 2023, también habría que hacer un ajuste negativo al resultado contable de 43.524 euros.

2. Importe de la deducción en I+D+i en cuota prevista en el artículo 35 LIS
  - $125.000 \times 25 \% = 31.250$
  - $50.000 \times 42 \% = 21.000$

Resultado contable	1.000.000
Reducción artículo 23 LIS	-43.524
Base Imponible	956.476
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	239.119
Deducción I+D+i (artículo 35 LIS)	-52.250
Cuota Líquida	186.869
Cuota ejercicio	186.869

## **5. COMPARATIVA DEL RÉGIMEN ESPAÑOL CON LOS RÉGIMENES DE OTROS PAÍSES EUROPEOS.**

Hoy en día más de la mitad de los países de la Unión Europea cuentan con un régimen de reducción de rentas por cesión de activos intangibles (*Patent Box*). Esto se debe a que la innovación y el desarrollo, es un objetivo común de la Unión Europea.

Los regímenes de *Patent Box* de la Unión Europea, al igual que ocurre con el régimen español de reducción de rentas derivadas de la cesión de activos intangibles, se caracteriza por establecer un gravamen efectivo preferencial sobre los ingresos obtenidos derivados de determinados activos intangibles. El impacto del incentivo fiscal depende de lo amplio que sea el perímetro de los siguientes factores:

- Los activos intangibles que den derecho a la reducción
- Los requisitos sobre la creación o adquisición del incentivo intangible
- Las rentas que pueden incluirse para calcular el incentivo
- La forma en que se determinan las rentas que pueden incluirse para calcular el incentivo fiscal
- Los parámetros para cuantificar el incentivo fiscal

En este sentido, podemos decir que el régimen será más beneficioso para el contribuyente, cuando se incluyan un mayor número de intangibles que den derecho a la reducción, menos exigentes sean los requisitos sobre la creación o adquisición del activo intangible, más amplio sean el tipo de rentas que se incluyan o cuanto más generosos sean los parámetros para cuantificar el incentivo fiscal.<sup>66</sup>

Más allá, los regímenes nacionales de reducción de renta por cesión de activos intangibles (o *Patent Box*), se clasifican en función de dos criterios. Primero, dependiendo del método utilizado para determinar la renta imputable de los activos intangibles, que pueden ser: (i) estimación directa, que consiste en eliminar la renta derivada de los activos intangibles,

---

<sup>66</sup> Sanz Gadea, E. (2013). El Impuesto sobre sociedades en 2013 (III). Patent box. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, n. 375, pp. 5-34, 2014. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4729196> )

a través de la identificación de los ingresos y gastos asociados a dichos intangibles como España o Países Bajos; (ii) estimación objetiva, que consiste en estimar la renta derivada aplicando los porcentajes establecidos en las normas como Reino Unido. Segundo, se pueden clasificar según los parámetros que se utilizan para cuantificar el incentivo fiscal. Estos pueden ser: (i) a través de tipos de gravamen reducidos aplicables a la renta imputable a los activos intangibles, éste es el sistema de países como Francia o Países Bajos; (ii) también pueden usarse reducciones en la base imponible respecto de la renta imputable a los activos intangibles, que es el caso de España, Bélgica o Italia.<sup>67</sup>

A continuación, para su mejor comprensión, se incluirá una breve explicación de los regímenes de *Patent Box* de:

- Países Bajos y Francia, cuyos regímenes se caracterizan por utilizar métodos de estimación directa de la renta imputable de los activos intangibles (igual que el régimen español) y tipos de gravamen reducidos (a diferencia del régimen español)
- Reino Unido, que se caracteriza por utilizar métodos objetivos para estimar la renta imputable a los activos intangibles y tipos de gravamen reducidos (ambos criterios difieren del régimen español)

### **5.1. Patent Box Países Bajos**

En los Países Bajos, el incentivo fiscal consiste en que los beneficios derivados de la innovación se gravan con un 7 por ciento<sup>68</sup> en vez de un 25 por ciento, por lo que la ventaja fiscal efectiva es del 72 por ciento. El beneficio se genera a partir de los activos intangibles generados por la propia empresa.

Los Países Bajos utilizan el método de estimación directa para determinar la renta derivada de los activos intangibles, es decir, para calcular las rentas, los ingresos son minorados por los gastos asociados a los activos intangibles. Una vez determinada la

---

<sup>67</sup> 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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517> )

<sup>68</sup> Tax and Customs Administration Netherland’s. “Government Information for Entrepreneurs, How to use the Innovation Box.”(disponible en: <https://business.gov.nl/running-your-business/business-taxes/filing-your-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>)

renta, y se ha verificado que se cumplen los requisitos, a esa renta se le aplica un tipo de gravamen del 7 por ciento.<sup>69</sup>

Al igual que en España, se utiliza un método de estimación directa. Tal como hemos visto, en el sistema español, a los ingresos obtenidos por la cesión, se le restan los gastos en los que incurre la entidad cedente para crear el activo. Sin embargo, el régimen de los Países Bajos no consiste en una reducción de la base imponible, sino que utiliza tipos de gravamen reducidos para las rentas imputables a los activos intangibles. Así, el régimen de los Países Bajos, incluye un mayor número de activos, como derechos de obtención vegetal, plaguicidas biológicos o licencias para la comercialización de alimentos. Además, el ahorro fiscal que se disfruta en los Países Bajos (72 por ciento) es mayor que el que supone la aplicación de este incentivo fiscal en España (40 por ciento). En definitiva, este régimen es mucho más competitivo, ya que incluye más activos y el ahorro fiscal es mayor.

## **5.2. Patent Box Francia**

En Francia, este incentivo fiscal consiste en un tipo de impuesto de sociedades inferior sobre los beneficios derivados de los activos intangibles que cumplan los pertinentes requisitos. Por tanto, la renta imputable a los activos intangibles está gravada al 10 por ciento, en vez de al 33,33 por ciento, que es el tipo legal que se aplicaría en ausencia del régimen. Esto supone un ahorro fiscal del 70 por ciento.<sup>70</sup>

En Francia, al igual que en los Países Bajos, se utiliza un método directo para determinar la renta imputable de los activos intangibles, es decir, a los ingresos se le restan los gastos necesarios para la obtención de los activos intangibles.

Finalmente, cabe añadir que la finalidad del régimen de *Patent Box* francés es que las empresas que desarrollen actividades de I+D en Francia obtengan ingresos de propiedad

---

<sup>69</sup>Deloitte The Netherlands. “Innovation Box”, 2017. (disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-dutch-innovationbox-factsheet.pdf>)

<sup>70</sup> General Secretariat of the Council of the European Union. France’s new IP regime, 2019. (disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9652-2019-ADD-2/en/pdf>)

intelectual de dichas actividades.<sup>71</sup> Así, esta finalidad es común a todos los países de la Unión Europea que tienen implantado el régimen de *Patent Box*, ya que la innovación y el desarrollo, es un objetivo común de la Unión Europea.

Sin embargo, antes de que la legislación francesa se adaptase a los requisitos de sustancia y transparencia, dictados por la OCDE, la finalidad de este incentivo fiscal era la de localizar las actividades de investigación y desarrollo en Francia. Esto también tenía lugar en España, antes de la adaptación de nuestra legislación a los criterios de la OCDE.

El régimen de *Patent Box* francés, utiliza métodos de estimación directa como en España. Pero, este régimen incluye un mayor número de activos, que dan derecho a reducción, como los certificados de obtención digitales o los procesos directamente relacionados con la patente. En el régimen francés utiliza como parámetro para cuantificar la ventaja fiscal tipos de gravamen reducidos, y el ahorro fiscal que supone la aplicación del régimen de *Patent Box* francés es de un 70 por ciento, frente al 40 por ciento que supone el ahorro fiscal en España por aplicación del régimen de *Patent Box*.

En conclusión, el régimen de *Patent Box* francés es mucho más atractivo y competitivo en Francia que en España, y además cumple con los requisitos impuestos por la OCDE.

### **5.3. Patent Box Reino Unido**

El *Patent Box* británico, fomenta la innovación y el desarrollo en las empresas. Por tanto, incentiva la conservación y comercialización de la propiedad intelectual en el Reino Unido. Así, ofrece a las empresas, la opción de tributar por las rentas imputables a los activos intangibles a un tipo inferior del 10 por ciento. El tipo general del impuesto de sociedades del Reino Unido es del 19 por ciento.<sup>72</sup>

Para determinar qué ingresos están cubiertos por el *Patent Box*, es decir, qué ingresos están gravados al 10 por ciento en lugar de al tipo general del 19 por ciento, se utilizan

---

<sup>71</sup> General Secretariat of the Council of the European Union. France's new IP regime, 2019. (disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9652-2019-ADD-2/en/pdf>)

<sup>72</sup> HM Revenue & Customs. Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits, 2020. (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>)



tanto el método de estimación directa como el método de estimación objetiva. El método de estimación objetiva consiste, tal como se ha explicado, en estimar la renta derivada aplicando los porcentajes establecidos en las normas.

Los ingresos por las ventas de una patente o de los productos protegidos por una patente, así como, de los productos que solo tienen un componente protegido por una patente, ya están cualificados tributar al tipo del 10 por ciento. Además, existen otras fuentes que pueden dar lugar a la aplicación del régimen de *Patent box* británico, que son: licencias y cánones de patentes; patentes utilizadas en procesos o servicios; derechos de patentes vendidos; daños y perjuicios e ingresos por infracción. A priori, parece que la identificación de estos ingresos es sencilla, pero en los casos en que la patente recaiga sobre procesos o servicios, debe acudir al cálculo de un canon teórico. Una vez identificados los ingresos procedentes de la propiedad intelectual, a cada activo intangible o producto, deben asignársele los gastos correspondientes, y minorar dichos ingresos. Hasta aquí la utilización de métodos de estimación directa.<sup>73</sup>

Calculado lo anterior, se utilizan métodos de estimación objetiva, para calcular el beneficio atribuible a los activos de comercialización, así como para calcular el beneficio atribuible a actividades rutinarias. El beneficio de estas dos actividades tributará al 19 por ciento, no beneficiándose del incentivo fiscal. Por tanto, podemos decir que el incentivo fiscal en el Reino Unido, se aplica sobre los ingresos netos.

En conclusión, en el Reino Unido el ahorro fiscal que supone la aplicación del *Patent Box* es de un 52,9 por ciento frente al 40 por ciento que supone la aplicación de este régimen en España.

Por tanto, los regímenes de *Patent Box* del entorno europeo, cumpliendo todos ellos con los requisitos impuestos por la OCDE, son todos más atractivos y competitivos que el régimen actual de reducción de rentas derivadas de determinados activos intangibles del artículo 23 de la LIS.

---

<sup>73</sup> Saffery Champness. “Tax factsheet. The UK’s Patent Box regime”, 2019. (disponible en: <https://www.saffery.com/~media/Files/S/Saffery-Champness-V2/documents/publications/2019/Patent%20Box%20Regime%20factsheet%202019.pdf>)

## 6. CONCLUSIÓN

Tal como hemos visto, el régimen de *Patent box* tiene como finalidad fomentar el crecimiento y progreso técnico en nuestro país a través de la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica, así como fomentar la transferencia de tecnología entre empresas. Además, favorece la digitalización de los distintos sectores económicos y reduce la dependencia tecnológica del exterior.

En nuestro país, el régimen consiste en una reducción de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles, que son: patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de mediación y productos fitosanitarios, dibujos y modelos legamente protegidos y el software avanzado registrado obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo. Sin embargo, el número de activos incluidos en el artículo 23 de la LIS es reducido, en comparación a los activos que dan derecho a este incentivo fiscal en el entorno comunitario.

Así, este régimen permite al contribuyente realizar un ajuste negativo al resultado contable por el importe resultante de multiplicar el porcentaje del coeficiente de reducción a la renta positiva que se ha generado por la cesión de los activos intangibles mencionados. Tal como ocurre con los activos intangibles que dan derecho a la aplicación del incentivo, el ahorro fiscal que supone la aplicación de este fiscal, también es inferior al que supone en el resto de países comunitarios. Por tanto, este porcentaje debería incrementar para que el régimen sea más atractivo y competitivo.

Para que el cedente pueda aplicarse la reducción del artículo 23 de la LIS, debe cumplir con una serie de requisitos:

- (i) Debe haber creado el activo intangible total o parcialmente. La DGT ha interpretado que se cumple con el requisito de la creación cuando el cedente asume el riesgo y ventura del proceso. Sin embargo, existan distintas opiniones sobre en qué situaciones se cumple con el requisito de la creación, por lo que dicha interpretación resulta insuficiente. Así, la DGT debería adoptar una de las dos opiniones posibles.

- (ii) Utilización de derechos de uso o explotación del activo intangible por el cesionario en el desarrollo de su actividad económica. Ahora bien, el legislador establece que cuando los resultados de la explotación del intangible del cesionario van destinados a la entidad cedente, si cesionaria y cedente están vinculadas (artículo 18 de la LIS) y se generan gastos fiscalmente deducibles, la renta derivada de la cesión no podrá reducirse. El fundamento de esto, es que, si la entidad creadora del activo intangible no puede aplicarse la reducción por el desarrollo del mismo, no podrá aplicarse la reducción si utiliza indirectamente a una entidad cesionaria.

En relación con este punto, debemos tener en cuenta que, tal y como ha interpretado la DGT, que las cesiones realizadas por entidades vinculadas deben valorarse por su valor de mercado, en los términos del artículo 18 de la LIS.

Además, el legislador también permite la aplicación de esta reducción a las transmisiones de los activos intangibles, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para las cesiones. Sin embargo, no procederá la aplicación de este incentivo fiscal cuando la transmisión se realice entre entidades vinculadas. El motivo de esto es que podría darse una doble reducción, es decir, en primer lugar, con la transmisión a la entidad vinculada, y, en segundo lugar, cuando la entidad vinculada ceda el derecho de uso o explotación.

- (iii) No residencia de la entidad cesionaria en un paraíso fiscal (salvo que esté situado en un Estado Miembro y el contribuyente acredite motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas).
- (iv) Las prestaciones accesorias diferenciadas en el contrato de cesión
- (v) La entidad cedente debe disponer de los registros contables necesarios.

Más allá, este régimen, ha tenido que adaptarse a los requisitos impuestos por la OCDE. La OCDE consideró que la mayoría de regímenes de *Patent box* en el entorno comunitario

favorecían el diseño de estructuras fiscales perniciosas. En este sentido, la OCDE consideraba que estos regímenes favorecían la erosión de bases imponibles mediante la transferencia de activos a otras jurisdicciones, es decir, favorecía que los grupos multinacionales trasladasen sus beneficios hacia jurisdicciones de nula o baja tributación, atentando contra los principios de justicia tributaria y generando competencia desleal respecto de otros contribuyentes que, por su tamaño, no podían trasladar sus beneficios.

Esto llevó a la OCDE a elaborar una serie de medidas para evitar lo anterior. Dichas medidas, tal como hemos estudiado, pasan por reforzar los requisitos de sustantividad en los estándares internacionales, lo que tiene gran relevancia para estos regímenes. En 2016, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, con ello, nuestro régimen dejó de considerarse como pernicioso. Sin embargo, este régimen fue modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Ahora bien, los países del entorno comunitario con regímenes de *Patent Box*, presentan un ahorro fiscal mayor e incluyen mayor número de activos, cumpliendo además con los requisitos impuestos en el Plan de Acción 5 de la OCDE. Por lo que debería incrementarse el porcentaje de reducción e incluir todos los activos que la OCDE reconoce.

Finalmente, me gustaría resaltar que, aunque el régimen presente ventajas fiscales muy interesantes para las empresas que llevan a cabo actividades de I+D+i, este beneficio fiscal no tiene mucha acogida en nuestro país. Para incrementar el número de contribuyentes que se acogiera a este régimen, podría incrementarse la seguridad jurídica que elimine las dudas acerca de su interpretación. Para hacer frente a este problema, podrían utilizarse mecanismos de certificación previa sobre los aspectos técnicos que dificultan su aplicación. En este sentido, el legislador debería precisar conceptos sobre los que existe gran inseguridad jurídica, como el concepto de creación, delimitar mejor los requisitos contables a los que tiene que hacer frente la entidad cesionaria...

Por otro lado, las entidades vinculadas no suelen aplicarse esta reducción por el desconocimiento y la inseguridad jurídica existente en torno a este incentivo fiscal. Así, esta reducción puede resultar muy interesante para las entidades vinculadas, que puede que intercambien productos y procedimientos entre ellas, pudiendo aprovechar una

importante rebaja fiscal. Sin embargo, debido a que hay gran desconocimiento en torno a la reducción del artículo 23, y su gestión resulta complicada, no suelen aplicarse este incentivo fiscal.

Por tanto, sería conveniente modificar el artículo 23 de la LIS, de forma que incluya un mayor número de activos, se incremente el porcentaje de reducción, entrañe mayor seguridad jurídica. Con ello, la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles sería más atractiva y fomentaría en mayor medida las actividades de I+D+i.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

### **LEGISLACIÓN**

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288, de 29 de noviembre de 2014.
- Unión Europea. Directiva (UE) 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados en sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Diario Oficial de la Unión Europea L 157/50, de 26 de junio de 2003.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. BOE, núm. 233, de 28 de septiembre de 2013
- Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes. BOE, núm. 177, de 25 de julio de 2015.
- 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.º 469/2009 relativo al certificado complementario de protección para los medicamentos.
- Ley 20/2003, de 7 de julio de Protección Jurídica del Diseño Industrial. BOE, núm. 162, de 8 de julio de 2003.
- Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas. BOE, núm. 294, de 8 de diciembre de 2001.
- Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. BOE, núm. 161, de 4 de julio de 2018, páginas de 66621 a 67354 (734 págs).
- Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. BOE, núm. 132.
- Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. BOE, núm. 58, de 9 de marzo de 2013.
- Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. BOE, núm. 260, de 30 de octubre de 2015.

- Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. BOE, núm. 58, de 8 de marzo de 2013.

#### **JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA:**

- DGT, consulta vinculante núm. V1153/2014, de 25 de abril de 2014
- DGT, consulta vinculante núm. V0273/2020, de 5 de febrero de 2020.
- DGT, consulta vinculante núm. V3286/2020, de 5 de noviembre de 2020.
- DGT, consulta vinculante núm. V1883/2018, de 26 de junio de 2018.
- DGT, consulta vinculante núm. V2895/2015, de 6 de octubre de 2015.
- DGT, consulta vinculante núm. V1879/2006, de 21 de septiembre 2006.
- DGT, consulta vinculante núm. V1176/2012, de 30 de mayo de 2012.
- DGT, consulta vinculante núm. V2439/2017, de 2 de octubre de 2017.
- DGT, consulta vinculante núm. V0830/2012, de 31 de marzo de 2011.
- DGT, consulta vinculante núm. V5024/2016, de 28 de noviembre de 2016.
- DGT, consulta vinculante núm. V4897/2016, de 11 de noviembre de 2016.

#### **OBRAS Y ARTÍCULOS DOCTRINALES:**

- Albiñana García-Quintana, C. Tratamiento tributario de patentes y marcas. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n. 2, pp. 1081-1098, 1992, (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=73928>)
- Aranzadi. IS: Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. *Comentarios prácticos Aranzadi*, n. 2003/394, 2020. (disponible en: [https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba979010000000&ds=ARZ\\_LEGIS\\_CS&infotype=arz\\_doctrina:&spos=1&epos=1&td=0&predefineRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec\\_mod=false&displayName=#](https://insignis.aranzadidigital.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000178df0c5c7322911b3f&marginal=DOC\2003\394&docguid=Iaf0e8040759d11dba979010000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina:&spos=1&epos=1&td=0&predefineRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#))

- 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 Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* n. 42, 2016. (disponible en: <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, pp. 45-48, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494517> )
- Cuatrecasas. Plan de acción BEPS- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Fundación Impuestos y Competitividad*. (disponible en: <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-5-Cuatrecasas.pdf>)
- Deloitte The Netherlands. “Innovation Box”, 2017. (disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-dutch-innovationbox-factsheet.pdf>)
- Fabra Valls, M. Los informes motivados vinculantes como instrumento para la interpretación y aplicación de los incentivos fiscales a la innovación. *Revista CEF*, n. 412, pp. 47-82, 2017. (disponible en: [http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/170016/Fabra\\_2017\\_Informes.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/170016/Fabra_2017_Informes.pdf?sequence=1&isAllowed=y))
- Fernández del Valle, L. (2011). El Patent Box y sus ventajas de la cesión intragrupo. *Diario La Ley*, n. 19350, 2011 (disponible en: [https://acceso.comillas.edu/https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE2QzU7DMBCEn6a-WEIObQk9-EAabghVELhv4iUxGLv12mny9mwIByx98s-Mdsd7yRjnBqekH508QUKfZBUmOUvKJEe-wieQRC8dyA7JbrJSH1svrU8R-pjPOdDsg5-\\_dRMzigQt6UKpTdkTFMyW2TF75o4pmXvmsOhKQJcyuDp0uljOdsQGWr0XIRqM1ayVSCGBe0HiRxrC9RIG20OywVcQ167WGF03ildR3qrdQYwYiQ363fb8BxSD7YcnJq1-QojdcIledZXpktHADdB5Es5\\_cZLXX3m1jhav2nqD0xGiefBmmZaw9OY5KYH7713LVjklbt0mv2qic7zXPNwjOPTmL\\_QPSbjBFnsBAAA=WKE](https://acceso.comillas.edu/https://laleydigital.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE2QzU7DMBCEn6a-WEIObQk9-EAabghVELhv4iUxGLv12mny9mwIByx98s-Mdsd7yRjnBqekH508QUKfZBUmOUvKJEe-wieQRC8dyA7JbrJSH1svrU8R-pjPOdDsg5-_dRMzigQt6UKpTdkTFMyW2TF75o4pmXvmsOhKQJcyuDp0uljOdsQGWr0XIRqM1ayVSCGBe0HiRxrC9RIG20OywVcQ167WGF03ildR3qrdQYwYiQ363fb8BxSD7YcnJq1-QojdcIledZXpktHADdB5Es5_cZLXX3m1jhav2nqD0xGiefBmmZaw9OY5KYH7713LVjklbt0mv2qic7zXPNwjOPTmL_QPSbjBFnsBAAA=WKE))
- 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. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7294649>)
- García Heredia, A. El concepto de cánones o regalías en los convenios para evitar la doble imposición internacional: características generales y problemas de clasificación. *Revista de Derecho Fiscal*, vol. 1, n. 5, vol, pp. 261- 278, (disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2752/2397> )
  - General Secretariat of the Council of the European Union. France's new IP regime, 2019. (disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9652-2019-ADD-2/en/pdf>)
  - Gil García, E. El Patent Box en la era post-BEPS: ¿futuro perfecto o incierto? *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 15, pp. 59-70, 2016. (disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016\\_Gil\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/57674/1/2016_Gil_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, pp. 37-64, 2018. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6619783>)
  - Gil García, E. Los incentivos fiscales a la I+D+i a la luz de la reforma tributaria: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y el régimen del Patent Box. *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 10, 2015. (Disponible en: [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015\\_Gil-Garcia\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/50087/1/2015_Gil-Garcia_Documentos-IEF.pdf) )
  - Gisbert Soler, V. Patent Box: conceptos y estrategias de aplicación. *3C Empresa. Investigación Y Pensamiento Crítico*, vol. 2m n. 5, 2013. (disponible en: <http://ojs.3ciencias.com/index.php/3c-empresa/article/view/158>)
  - HM Revenue & Customs. Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits, 2020. (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box>)
  - Lefebvre, F. Memento Práctico Fiscal, Parte Primera: Impuestos Directos, Capítulo III: Impuesto sobre sociedades, Sección 2: Base Imponible, Reducciones en base imponible, Madrid, 2021, pp. 4730-4769.
  - Lerena Villaroel, M. La propiedad intelectual a examen. *Base de Datos de Bibliografía El Derecho*, núm. 10004663, pp. 1-5, 2007, (disponible en:

- <https://online.elderecho.com/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&orden=relevancia&universal=Obras%20literarias%2C%20artisticas%20o%20cientifica%2C%20incluidas%20las%20peliculas%20cinematograficas#presentar.do%3Fhref%3D7D7F5477%26producto%3DA%26fulltext%3Don> )
- OCDE. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5. Informe final 2015 OCDE, *OCDE Publishing, Paris*, 2015. (disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm>)
  - OCDE. “Comentarios al artículo 12” en Instituto de Estudios Fiscales (Ed.) *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio*. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE (trad.), *Instituto de Estudios Fiscales*, pp. 227-245, 2010. (disponible en: <https://www.globoal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>)
  - OCDE. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *OECD Publishing, Paris*, 2014. (disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218970-en.pdf?expires=1615831057&id=id&accname=guest&checksum=8741AC4515B1B867AFC2A882203EFC67>)
  - OCDE. “Diez preguntas sobre BEPS.” (disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> )
  - OCDE. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Resúmenes de Informes Finales 2015 OCDE*. (disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina79.pdf>)
  - Palomares Millares, P. & Ripoll Alcón, J. El papel de los inventivos fiscales a la inversión en I+D+i en España. *Boletín Económico de ICE*, n. 3129, pp. 61-72, 2020 (disponible en <http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/view/7115/7126> )
  - Pérez Pombo, E. Una revisión del Patent Box español. Un incentivo fiscal olvidado. *Revista CEFGESTIÓN: revista de actualización empresarial*, n. 173, pp. 53-64, 2013. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4158194>)

- Pérez Royo, F. “El impuesto sobre sociedades.” en Pérez Royo, F. (ed.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*”, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 337-502.
- Romero Gallardo, A. La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 13 de marzo de 2008 (asunto c-248/06: comisión europea/reino de España) y la última reforma del régimen español de deducción por actividades de I+D+IT en el Impuesto sobre Sociedades. *Diario La Ley*, n. 7252, 2009. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3046560>)
- Saffery Champness. “Tax factsheet. The UK’s Patent Box regime”, 2019. (disponible en: <https://www.saffery.com/~media/Files/S/Saffery-Champness-V2/documents/publications/2019/Patent%20Box%20Regime%20factsheet%202019.pdf>)
- Sanz Gadea, E. (2013). El Impuesto sobre sociedades en 2013 (III). Patent box. *Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, n. 375, pp. 5-34, 2014. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4729196> )
- Tax and Customs Administration Netherland’s. “Government Information for Entrepreneurs, How to use the Innovation Box.” (disponible en: <https://business.gov.nl/running-your-business/business-taxes/filing-your-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>)