

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2015. LOS INTANGIBLES

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

Recién estrenada la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, su articulado ha sufrido algunas modificaciones relevantes, como es el caso de las normas relativas a los activos intangibles y el fondo de comercio, y de las concernientes a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. La diligente aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, ha traído, como principal novedad, la denominada información país por país, por más que la misma no incida en la obligación tributaria material. Todas estas modificaciones tienen un nexo común, a saber, su inspiración en los frutos de la actividad de organizaciones internacionales como son la Unión Europea y la OCDE. En la presente colaboración se describen las relativas a los intangibles, al fondo de comercio y a la reducción de rentas procedentes de intangibles.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, fondo de comercio, activos intangibles y régimen de *patent box*.

CORPORATE INCOME TAX IN 2015. INTANGIBLE ASSETS

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The recently enacted Law 27/2014, of November 27th, of Corporate Income Tax, has already suffered some relevant amendments, like those referred to intangible assets and goodwill, and those concerning the revenue reduction arising from certain intangible assets. The diligent enactment of the Corporate Income Regulations by way of the Royal Decree 634/2105, of July 10th, has introduced as the main feature, the so-called country-by-country reporting, even though it does not impact on material tax obligations. All these amendments have a common nexus, i.e. its inspiration by the European Union and OECD activity.

In the present paper, modifications concerning intangible assets and goodwill, and those related to revenue reductions arising from certain intangible assets are described.

Keywords: Corporate Income Tax, goodwill, intangible assets and patent box incentive.

Sumario

1. La modificación del Código de Comercio en materia de contabilidad
 - 1.1. La valoración por el valor razonable
 - 1.2. Los intangibles y el fondo de comercio
2. La recepción fiscal de la modificación contable
3. El inmovilizado intangible
4. El fondo de comercio
5. Reducción en la base imponible de las rentas procedentes de determinados activos intangibles
 - 5.1. Rentas que pueden disfrutar del incentivo fiscal
 - 5.2. Requisitos para el disfrute del incentivo fiscal
 - 5.2.1. La creación del activo intangible
 - 5.2.2. Las circunstancias del cesionario
 - 5.2.3. Paraísos fiscales y asimilados
 - 5.2.4. Requisitos contables y documentales
 - 5.3. Determinación del importe de las rentas susceptibles de disfrutar del incentivo fiscal
 - 5.3.1. Cesión de uso
 - 5.3.2. Transmisión
 - 5.3.3. Aplicación al propio proceso productivo
 - 5.4. Aspectos de la liquidación del incentivo fiscal
 - 5.4.1. Ajuste para determinar la base imponible
 - 5.4.2. Incidencia en la deducción para evitar la doble imposición internacional
 - 5.4.3. Grupos fiscales
 - 5.5. Régimen transitorio

NOTA: El autor agradece a Silvia López Ribas sus valiosas observaciones. Los errores que pudieran existir son responsabilidad exclusiva del autor.

«A veces no hay razón lógica alguna que justifique la amortización del valor inmaterial, pues cuando los beneficios son crecidos es indudable que existe, y su amortización demostraría un criterio inconsciente...»

Roy B. KESTER, *Contabilidad. Teoría y Práctica*. Tomo II, pág. 396.

«La amortización sistemática tiene apoyo en el razonamiento de que la plusvalía mercantil representa beneficios que se aparearán con ingresos futuros a lo largo de un espacio de tiempo razonable...»

HENDRIKSEN, *Teoría de la Contabilidad*, pág. 504.

Recién estrenada la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, su articulado ha sufrido algunas modificaciones relevantes, como es el caso de las normas relativas a los activos intangibles y el fondo de comercio, y de las concernientes a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. La diligente aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, ha traído, como principal novedad, la denominada información país por país, por más que la misma no incida en la obligación tributaria material.

La regulación contable y fiscal del fondo de comercio a lo largo de las últimas décadas muestra un tejer y destejer desconcertante. En efecto, la amortización y el deterioro se han ido sucediendo en carrusel, según que el viento haya soplado desde la prudencia o desde la imagen fiel, respectivamente.

La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, o régimen de *patent box*, se presenta con la vitola de fomentar la investigación y el desarrollo, pero en la práctica ha podido ser un aliciente para la desviación de rentas.

La información país por país pretende desvelar la distribución geográfica de la tributación de los beneficios de los grupos multinacionales. Gran empeño que, se espera, habrá de contribuir a enderezar las estrategias fiscales de los mismos.

Las tres materias citadas tienen un nexo común, a saber, traer causa de los trabajos realizados por organizaciones internacionales.

En la presente colaboración se abordan las dos primeras.

1. LA MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO DE COMERCIO EN MATERIA DE CONTABILIDAD

La disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, ha dado nueva redacción a los artículos 34.1, 38 bis.1, 39.4 y 43, y ha suprimido los apartados 3, 4 y 5 del artículo 38 bis, todos ellos del Código de Comercio, a los efectos de transponer al ordenamiento jurídico la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE.

1.1. LA VALORACIÓN POR EL VALOR RAZONABLE

La modificación normativa afecta, singularmente, a la valoración por el valor razonable. En efecto, frente a la primera redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio, establecida por la Ley 16/2007, a cuyo tenor la valoración por el valor razonable quedaba circunscrita a los activos y pasivos financieros que formasen parte de *una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta* (solo activos), *o sean instrumentos financieros derivados* y, eventualmente, por vía reglamentaria, a otros elementos patrimoniales *siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio* a tenor de los reglamentos de la Unión Europea relativos a la adopción de las normas internacionales de información financiera, la redacción que de dicho artículo ha establecido la Ley 22/2015 extiende la valoración por el valor razonable, por vía reglamentaria, a la totalidad de los activos y pasivos, *dentro de los límites de la normativa europea*.

La modificación presenta dos aspectos.

Desde la perspectiva del rango de la norma que ha de establecer la valoración por el valor razonable, se ha producido una deslegalización. En efecto, la implantación del valor razonable se confía, por entero, a la norma reglamentaria, cuando la redacción primera del artículo 38 bis.1 asignaba esa valoración exclusivamente a un determinado tipo de activos y pasivos financieros.

Desde la perspectiva de los activos y pasivos susceptibles de valoración por el valor razonable, su ámbito se ha extendido notablemente, habida cuenta de que basta con que una normativa europea prevea tal tipo de valoración, aun cuando no sea con carácter único.

Por tanto, la valoración por el precio de adquisición o coste de producción la establece una norma de rango legal, esto es, el artículo 38 f) del Código de Comercio, sin perjuicio del desarrollo reglamentario contenido en el Plan General de Contabilidad, en tanto que la valoración por el valor razonable puede ser establecida por una norma reglamentaria, si bien *dentro de los límites de la normativa europea*.

La nueva redacción del artículo 38 bis.1 del Código de Comercio no supone, de inmediato, una variación de los activos y pasivos a valorar por el valor razonable, habida cuenta de que la norma 9.^a, de registro y valoración, del Plan General de Contabilidad, cuyo amparo en la nueva redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio parece clara, establece la valoración por el valor razonable de activos y pasivos financieros en los términos de la redacción original del artículo 38.1 bis del Código de Comercio.

Eventuales utilizaciones de la habilitación reglamentaria relativa al valor razonable prevista en el artículo 38 bis del Código de Comercio podrán ensanchar el ámbito de los elementos sujetos a la valoración por el valor razonable.

El artículo 17.1 de la Ley 27/2014 establece que *los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley*, lo que plantea el problema del debido respeto a la reserva de ley en materia tributaria, habida cuenta de que la nueva redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio confía la regulación del valor razonable a la norma reglamentaria, sin más indicación ni condición de que aquella se mantenga *dentro de los límites previstos en la normativa europea*, siendo así, por otra parte, que esta última no dimana de una asamblea parlamentaria revestida de competencias en materia de impuestos nacionales sobre los beneficios o las rentas.

1.2. LOS INTANGIBLES Y EL FONDO DE COMERCIO

La primera redacción del artículo 39.4 del Código de Comercio no se refería a los activos intangibles, sino, exclusivamente, al fondo de comercio. La norma 5.^a 2 del Plan General de Contabilidad de 2007 establecía que *un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deba analizarse su eventual deterioro*.

Tras la nueva redacción dada a dicho precepto por la Ley 22/2015, se entiende, apodícticamente, que *los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida*. En consecuencia están sujetos a amortización sistemática a lo largo del periodo de vida útil. Cuando dicha vida útil no *podiera estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años*.

El efecto práctico de la modificación ha consistido en atraer al proceso de amortización a activos intangibles que, anteriormente, quedaban fuera del mismo, por no estar determinada su vida útil.

La primera redacción del artículo 39.4 del Código de Comercio establecía que el importe del fondo de comercio *no será objeto de amortización, pero deberán practicarse las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de deterioro*. En la establecida por la Ley 22/2015, se asigna al fondo de comercio una vida útil de *diez años*, salvo prueba en contrario. En consecuencia, se somete al fondo de comercio a un proceso de amortización, a lo largo de su vida útil, la cual podrá ser igual, inferior o superior a diez años, correspondiendo a la empresa probar, en el ámbito contable, la duración de la vida útil distinta a diez años.

El efecto práctico de la modificación ha consistido en atraer al proceso de amortización al fondo de comercio, regresando así al régimen establecido en el Plan General de Contabilidad de 1990.

2. LA RECEPCIÓN FISCAL DE LA MODIFICACIÓN CONTABLE

La modificación del Código de Comercio en materia de contabilidad ha motivado la modificación de los artículos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, relativos al inmovilizado intangible y al fondo de comercio. La disposición final quinta de la Ley 22/2015 ha dado nueva redacción al artículo 12.2 y a la disposición transitoria trigésima quinta, y derogado el artículo 13.3, todos ellos de la Ley 27/2014.

Los nuevos textos normativos tendrán efectos *para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016*. Por tanto, en los periodos impositivos iniciados en 2015 regirán las normas originales.

3. EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

La redacción original de la Ley 27/2014 distinguía entre el inmovilizado intangible *con vida útil definida*, cuya amortización era fiscalmente deducible sobre la base de la duración de la vida útil (art. 12.2), y el inmovilizado intangible *de vida útil indefinida*, respecto del que se habilitaba una partida fiscalmente deducible, sin necesidad de imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias, por importe máximo anual de la veinteava parte del precio de adquisición (art. 13.3).

Adicionalmente, las pérdidas contabilizadas en concepto de deterioro del inmovilizado intangible no eran deducibles (art. 13.2).

La redacción establecida por la Ley 22/2015 ha borrado la distinción entre los dos tipos de intangibles, en línea con la norma contable, y ha establecido, igualmente en línea con la norma contable, que el inmovilizado intangible *se amortizará atendiendo a su vida útil*, a modo de regla general, y que en caso de no poderse estimar de manera fiable dicha vida útil, *será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe*, esto es, del valor o precio de adquisición.

La no deducción de las pérdidas por deterioro persiste.

Por tanto, lo que es deducible fiscalmente es la amortización contable, con el límite de la veinteava parte del valor de adquisición, cuando la vida útil no pueda estimarse fiablemente. Se

está, por tanto, ante la regulación típica de la amortización del inmovilizado tangible, con la particularidad de que la incertidumbre respecto de la vida útil abre la puerta a un límite. Este límite, obsérvese bien, no opera frente al inmovilizado intangible cuya vida útil se puede determinar fiablemente. En consecuencia, la deducción fiscal está supeditada a la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias de la amortización. Sin amortización contable no habrá deducción fiscal, pero no toda la amortización contable será fiscalmente deducible.

Tratándose de activos intangibles cuya vida útil pueda estimarse con fiabilidad, una amortización contable que se establezca de manera *sistemática* atendiendo a la duración de la misma, en el sentido del artículo 39 del Código de Comercio, será fiscalmente deducible. Por el contrario, cuando la vida útil no pueda estimarse con fiabilidad, la amortización contable no será en su integridad fiscalmente deducible, pues debiendo practicarse en el plazo de diez años, rebasará el límite fiscal.

Cuestión distinta es la discrepancia que, en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, pueda plantearse en torno a la fiabilidad de la determinación de la vida útil. Esta discrepancia podría conducir a una regularización basada en el límite previsto respecto del inmovilizado intangible de vida útil no estimable fiablemente.

El régimen descrito también se aplica a los elementos del inmovilizado adquiridos a entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, a diferencia de lo que acontecía bajo la regulación establecida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). No obstante, la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014 declara inaplicable el régimen del artículo 12.2 de la misma a los activos intangibles *adquiridos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015 a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

El artículo 11.4 del TRLIS admitía la deducción de las amortizaciones del inmovilizado intangible con vida útil definida, pero no del adquirido a una entidad del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio; y el artículo 12.6 del TRLIS creó una partida fiscalmente deducible calculada en la veinteava parte del precio de adquisición de aquel pero que tampoco era aplicable en relación con las adquisiciones habidas en el perímetro del grupo mercantil. Es fácil colegir que la norma transitoria se fundamenta en la restricción concerniente a las operaciones de adquisición de elementos del inmovilizado intangible de carácter interno existente en el TRLIS.

¿Qué régimen tendrán esos intangibles? Desde luego, no el previsto en el TRLIS, pues la norma transitoria no lo prorroga, sino que se limita a negarles el régimen de amortización previsto en el artículo 12.2 de la Ley 27/2014. Negada la amortización y proscrito, con carácter general, el deterioro, la única solución posible es el cómputo de la renta en caso de una eventual transmisión de los mismos, por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición sin tomar en consideración las amortizaciones ni los deterioros.

4. EL FONDO DE COMERCIO

Tanto el régimen contable como el fiscal del fondo de comercio han registrado, a lo largo del tiempo, diversas modalidades que han pivotado en torno a la amortización y al deterioro.

En el ámbito contable, el Plan General de Contabilidad de 1973 y el Plan General de Contabilidad de 2007 no contemplaron la amortización del fondo de comercio, pero sí el deterioro. Por el contrario, el Plan General de Contabilidad de 1990 y, ahora, la modificación establecida por la Ley 22/2015, la cual obligará a la modificación del Plan General de 2007, sí contemplan la amortización, y también el deterioro.

En el ámbito fiscal, el fondo de comercio no fue amortizable hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, aun cuando sí se admitía el deterioro debidamente probado por el obligado tributario. A raíz de la Ley 43/1995, la amortización contable del fondo de comercio fue fiscalmente deducible, si bien dentro del límite de la vigésima parte de su valor original, al tiempo que el deterioro contable, debidamente probado, también surtía efecto. De esta manera, el legislador fiscal aceptaba, sin perjuicio de la limitación aludida, la regulación contable.

Este paralelismo entre norma contable y fiscal se quiebra cuando, a raíz del Plan General de Contabilidad de 2007, el fondo de comercio deja de ser amortizable, pues fiscalmente se crea una partida sistemática de gasto fiscalmente deducible, calculada en la vigésima parte del valor original del fondo de comercio, no aplicable respecto de los fondos de comercio generados en operaciones puramente internas en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Fue, junto a la partida fiscalmente deducible concerniente al reflejo en sede de la entidad matriz de las pérdidas fiscales de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la mayor quiebra de la regla de la inscripción contable prevista, de larga tradición, en el Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente, el deterioro del fondo de comercio, debidamente probado, tenía eficacia fiscal. Con la redacción original de la Ley 27/2014, se eliminó la cortapisa respecto de las adquisiciones internas, de manera tal que continuó la quiebra de la inscripción contable, si bien quedó proscrito el deterioro.

La redacción que la disposición final quinta de la Ley 22/2015 ha dado al artículo 12.2 de la Ley 27/2014, unida a la derogación del artículo 13.3, implica la vuelta al respeto de la tradicional regla de inscripción contable ya que, en efecto, *la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava de su importe.*

Puesto que el artículo 39.4 del Código de Comercio establece que, salvo prueba en contrario, la vida útil del fondo de comercio es de diez años, la relación entre el gasto contable y el gasto fiscalmente deducible adoptará consecuencias distintas según cual sea la referida vida útil:

- Vida útil inferior a 20 años. La amortización contable será deducible hasta el límite de la veinteaava parte del importe del valor original del fondo de comercio.
- Vida útil igual a 20 años. La amortización contable será deducible.
- Vida útil superior a 20 años. La amortización contable será deducible.

EJEMPLO 1

Fondo de comercio, adquirido en 2016 por valor 100, con vida útil estimada de 12 años, alternativamente de 30 años, alternativamente de 8 años, alternativamente sin estimación.

Contabilización: amortización 8,33 (12 años); 3,3 (30 años); 12,5 (8 años); 10 (no estimación).

Tributación: gasto deducible 5 (20 años); 3,3 (30 años); 5 (20 años); 5 (20 años).

No existe una norma transitoria relativa a los fondos de comercio adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, a excepción de la trigésimo quinta, concerniente a los fondos de comercio adquiridos en operaciones internas en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, de manera tal que serán aplicables las normas de la Ley 27/2014 sin más restricción que la aludida.

En consecuencia, los fondos de comercio adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se rigen por lo previsto en el artículo 13.3 en relación con el periodo impositivo de 2015, y por lo previsto en el artículo 12.2, según redacción de la Ley 22/2015, en relación con el periodo impositivo de 2016 y siguientes, excepto si, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014, la adquisición se hubiere realizado a una entidad del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Dicho esto, habrá que tener en cuenta que tales fondos de comercio han estado sujetos a regímenes contables y fiscales que no pueden ser desconocidos. En efecto, pudiera acontecer, entre otros supuestos, que no existiera amortización contable por cuanto se hubiere practicado un deterioro pleno sobre el fondo de comercio, o que las partidas que han surtido efecto fiscal, sea como amortización (Ley 43/1995) o como partida fiscalmente deducible (Ley 16/2007) o las dos en concurrencia, hayan agotado el valor de adquisición y, sin embargo, presentarse amortización contable. La casuística puede ser muy rica pero, en términos generales, todos los casos pueden ser resueltos considerando, de una parte, que la ausencia de amortización contable no debería ser impedimento si el fondo de comercio ha causado en ejercicios anteriores efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, y de otra, que la suma de los gastos fiscalmente deducibles no debe exceder del valor de adquisición.

EJEMPLO 2

Fondo de comercio adquirido a 31 de diciembre de 2002, por valor 100, vida útil estimada 18.

Contabilización: 2003-2007, amortización 50; cancelación del fondo de amortización en primera aplicación del PGC; 2008-2015, no amortización, deterioro 30; 2016 y sucesivos,

.../...

.../...

amortización en función de la vida útil estimada, 18 años: 4 (100 - 50 - 30/2020-2016) y deterioro si lo hubiere.

Tributación: 2003-2007, amortización limitada: 35 (100/5 %); 2008-2015, partida fiscalmente deducible: 40 (100/5 %); 2016 y sucesivos, amortización limitada: 5 (100/5 %), aun cuando la amortización contable es menor, el cargo en contabilidad en concepto de amortización y deterioro acumulados excede del gasto fiscal acumulado en 5 (50 + 30 > 35 + 40), de manera tal que el gasto fiscalmente deducible será 5.

El fondo de comercio derivado de una combinación de negocios acogida al régimen especial del capítulo VII del título VII carece de relevancia fiscal, debido a la regla de valoración del artículo 78 de la Ley 27/2014, pues el mismo no estaba reflejado en los libros de contabilidad de la entidad transmitente.

En los mismos términos se regulaba la materia en el TRLIS, excepto por lo que se refería al fondo de comercio originado en una fusión impropia cuando, básicamente, había constancia de la tributación de las plusvalías precedentes pues, en tal caso, el mayor valor de los activos adquiridos respecto de su valor contable, y el fondo de comercio, eran fiscalmente eficaces, en los términos previstos en el artículo 89.3 del TRLIS.

A esta materia se refiere la disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, la cual, en esencia, reproduce el régimen fiscal del citado artículo 89.3 del TRLIS, que será aplicable a las operaciones realizadas bajo su vigencia y también a las realizadas bajo la vigencia de la Ley 27/2014, cuando la adquisición de la participación se hubiere producido en un hito temporal radicado en un periodo impositivo, para el transmitente, iniciado antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, esto es, el día 1 de enero de 2015.

Mediante el régimen del artículo 89.3 del TRLIS, ahora reproducido en la disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, se evitaba la doble imposición económica que hubiera cursado como consecuencia de la tributación de la plusvalía inherente a la transmisión de la participación en sede de la entidad o persona física transmitente de la participación. Pues bien, la disposición transitoria vigésima séptima responde al mismo fundamento.

Pero lo que aquí ahora interesa no es comentar el fundamento de la referida norma transitoria, ni poner de relieve que la exención de las plusvalías de instrumentos de patrimonio del artículo 21 de la Ley 27/2014 ha resuelto por otra vía la cuestión de la doble imposición, ni destacar que ha renacido la doble imposición cuando el transmitente de la participación es una persona física. Lo que interesa es determinar el régimen fiscal del fondo de comercio habido en el curso de una operación de fusión impropia que cae bajo el ámbito de aplicación de la norma transitoria.

Pues bien, como criterio general, el fondo de comercio seguirá el régimen anteriormente comentado en relación con los fondos de comercio habidos en cualquier tipo de combinaciones de negocios. Por tanto, le será aplicable la nueva redacción del artículo 12.2 de la Ley 27/2014, de manera tal que la amortización contable será fiscalmente deducible en los términos anteriormente comentados.

No obstante, ha de tenerse en consideración lo previsto en el último párrafo de la disposición transitoria vigésima séptima, a cuyo tenor, *el importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere esta disposición se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que pudieran ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación*. La diferencia aludida es la existente, en el momento de la fusión, entre el *valor fiscal de la participación y los fondos propios* correspondientes. En esa diferencia anida el fondo de comercio, en compañía del mayor valor de los elementos adquiridos y de los activos identificables. Por tanto, si la diferencia fiscalmente deducible se recompone mediante su minoración en el importe de las bases imponibles negativas susceptibles de compensación, habrá de recomponerse el valor de todos y cada uno de los activos adquiridos, así como las cuentas representativas del Impuesto sobre Sociedades concernientes a la operación de fusión.

La norma transitoria no establece la forma en como ha de realizarse esa recomposición, de manera tal que lo más apropiado parece ser aplicar un criterio de proporcionalidad.

EJEMPLO 3

Diferencia de fusión de 100 (2010), imputada a terreno 20, maquinaria 40, fondo de comercio 30, y un resto sin imputar 10; bases imponibles negativas susceptibles de compensación subrogadas 60, de las cuales compensadas 28; vida útil del fondo de comercio 18 años.

Contabilización: amortización, excepto el terreno; en 2015 no hay amortización del fondo de comercio, y en 2016 y sucesivos hasta cumplir los 18 años de vida útil se amortizará al coeficiente 5,5 (100/18).

Tributación: diferencia fiscalmente deducible, 40 (100 – 60), siendo irrelevante la compensación practicada. Distribución de la diferencia de fusión entre las distintas partidas: terreno, 8 ($40 \times 20/100$); maquinaria, 16 ($40 \times 40/100$); fondo de comercio, 12 ($40 \times 30/100$); otros, 4 ($40 \times 10/100$). Gasto deducible el importe de la amortización limitada por tablas; y en el 5 % sobre el fondo de comercio: 0,6 (12/5 %).

Esta recomposición no habrán de realizarla los obligados tributarios que entendieron, bajo la legislación precedente, que la diferencia de fusión y las bases imponibles negativas susceptibles de compensación procedentes de la entidad absorbida eran incompatibles y, por ende, o bien mi-

noraron la diferencia de fusión fiscalmente eficaz o bien recortaron el importe de base imponible negativa susceptible de compensación procedente de la sociedad absorbida.

Ciertamente cabía, en la legislación precedente, entender aplicable la restricción a la subrogación de las bases imponibles negativas, del artículo 90.2 del TRLIS, entendiendo que el precio de adquisición de la participación podía ser dividido en dos partes, a saber, la correspondiente al valor contable de la entidad adquirida y la correspondiente a los activos identificables y al fondo de comercio, pudiendo la primera parte tomarse a los efectos de compararla con las aportaciones recibidas por la entidad adquirida, en el sentido y a los efectos de la citada restricción, pero esta interpretación perdió fuerza cuando la Ley 16/2013 estableció una minoración de la diferencia de fusión, aunque solo en el importe de las bases imponibles negativas generadas después de la toma de la participación. A partir de 2015, la diferencia de fusión deberá minorarse en el importe de las bases imponibles negativas subrogadas. Esto implicará la modificación de la diferencia de fusión.

5. REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El artículo 62 de la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016 (BOE de 23 de octubre), ha dado nueva redacción a los apartados 1, 2 y 3 del artículo 23 de la Ley 27/2014, quedando renumerados los apartados 3, 4, 5 y 6 como 4, 5, 6 y 7. La nueva regulación tendrá efectos a partir de 1 de julio de 2016. Al tiempo, el artículo 64 de la Ley 48/2015 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, concerniente al régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, también con efectos a partir de 1 de julio de 2016.

Este bloque normativo regula un importante incentivo fiscal, conocido como *patent box*, cuyo contenido podría sintetizarse indicando que reduce drásticamente la tributación inherente a las rentas derivadas de ciertas formas de explotación de los activos intangibles que son fruto de una actividad innovadora relevante en los ámbitos industrial, comercial o científico.

Este incentivo fiscal fue incorporado al Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, mediante su inclusión en el artículo 23 del TRLIS, seguramente bajo el influjo de figuras similares establecidas en algunos países de la Unión Europea. La Ley 14/2013 amplió su contenido, dando nueva redacción al artículo 23 del TRLIS, en los siguientes extremos:

- Permitiendo que la creación de los activos intangibles se limite al 25% de su coste, cuando anteriormente se exigía el 100%.
- Abriendo su disfrute, bajo la prueba de motivación económica válida, cuando la entidad utilizadora de los activos intangibles resida en un paraíso fiscal o país o territorio de nula tributación integrados en algún Estado miembro de la Unión Europea.

- Extendiéndolo a las rentas obtenidas en la transmisión de los activos intangibles.
- Suprimiendo la limitación temporal a su disfrute.

La Ley 27/2014 reprodujo, en su artículo 23, la regulación precedente, introduciendo algunas matizaciones de carácter técnico o sistemático.

La modificación establecida por la Ley 48/2015, inspirada en las recomendaciones del Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS¹, tiene por objeto vincular el disfrute del incentivo fiscal a la actividad de creación del activo intangible.

En los informes finales del Proyecto BEPS se afirma, sistemáticamente, que el conjunto de medidas propuestas representan la primera renovación sustancial de las normas sobre fiscalidad internacional en casi una centuria, y que de su correcta implementación cabe esperar que los beneficios se registren y declaren donde las actividades económicas que los generan son ejecutadas y donde se crea valor.

Qué duda cabe de que una de las palancas que han venido estimulando la desviación de los beneficios desde las entidades que crean valor a otras vinculadas han sido los regímenes fiscales preferenciales, los paraísos fiscales y la carencia de transparencia.

La contención de los regímenes preferenciales se inició en 1998, año en el que la OCDE publicó su informe concerniente a la competencia fiscal perjudicial², y se lanzó un programa para evaluar y recomendar el desmantelamiento de los considerados dañinos, desarrollado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales, el cual se guió por los denominados cuatro factores clave (no tributación efectiva o muy reducida respecto de la renta de activos móviles y de prestación de servicios; no interferencia del régimen fiscal con el sistema fiscal general; carencia de transparencia; ausencia de intercambio de información) y los ocho factores complementarios (definición artificial de la base imponible; no concordancia con los principios internacionales sobre precios de transferencia; exención de la renta de fuente extranjera; acuerdos administrativos respecto de la base imponible o el tipo de gravamen; reglas sobre el secreto de las operaciones; acceso a una amplia red de tratados; promoción del régimen como un instrumento de planificación fiscal; favorece operaciones con finalidad fiscal carentes de sustancia).

Si ha de atenderse a los informes emanados del Foro, su labor ha estado coronada por el éxito, pues de los 47 regímenes fiscales inicialmente considerados como perjudiciales en 2000, 46 habían sido suprimidos, enmendados o validados en 2006. Sin embargo, la Acción 5 del Proyecto BEPS encomienda al Foro una acción más profunda e intensa en este campo, con base en el criterio de realización de actividades sustanciales por parte de la entidad que desea aplicar un

¹ *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.*

² *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OECD, 1998).

régimen de incentivo fiscal. Véase, pues, como el último factor de los ocho complementarios anteriormente citados ha pasado al primer lugar, ya que, según las declaraciones contenidas en el Plan de Acción 5, *las actuales preocupaciones en el campo de las prácticas fiscales perjudiciales descansan menos en los regímenes «ring-fencing» que en la reducción de la presión fiscal sobre ciertos tipos de renta*³. Bajo el criterio precedente, la OCDE pretende el desmantelamiento de todos los regímenes fiscales preferenciales que, por sus características, sean capaces de promover el desplazamiento de rentas desde la entidad que realiza la actividad sustancial que las genera y que ha creado el valor correspondiente, a la entidad que las acoge y registra artificialmente, pues no realiza actividad sustancial alguna.

Ciertamente, los regímenes fiscales de *patent box*, bastante extendidos entre los países pertenecientes a la OCDE, caen bajo la lupa del Plan de Acción 5 pues, en determinadas circunstancias, podrían estimular la constitución de entidades que, sin realizar actividades sustanciales en orden a la creación de los activos intangibles, dieran asilo a las rentas inherentes a su explotación. La OCDE no recomienda la supresión del *patent box*, pero sí que su disfrute se reserve a las entidades que realicen una actividad sustancial en orden a la creación del activo intangible. El problema, por tanto, reside en determinar los requisitos que configuran la realización de una actividad sustancial en orden a la creación del activo intangible.

A estos efectos, el Foro consideró tres enfoques, a saber, el de la creación de valor (realización por parte de la entidad de un número significativo de actividades para la creación del activo intangible), el de los precios de transferencia (asunción por parte de la entidad de las funciones y riesgos derivados de la propiedad del activo intangible al tiempo que ostenta su propiedad) y el del nexo directo (relación causal entre los gastos incurridos por la entidad en la creación del activo intangible y los ingresos derivados de su explotación). Este último enfoque fue el finalmente el escogido, de manera tal que los gastos incurridos en la creación del activo se erigen en el índice básico demostrativo de la actividad sustancial cuya efectividad amerita el disfrute del incentivo fiscal.

Se espera de este enfoque que el incentivo fiscal se disfrute por la entidad que realiza la actividad de creación del activo intangible que, básicamente, será una actividad de investigación y desarrollo. Simultáneamente, se busca desmantelar aquellos regímenes de *patent box* que han podido superar el dintel de las prácticas fiscales según la metodología del informe de 1978, antes aludido.

Para hacer operativo el enfoque del nexo, en el Informe final de la Acción 5 se han seleccionado los activos intangibles idóneos, acotado los gastos inherentes a la creación del activo intangible efectuados por la entidad que pretende el disfrute del incentivo y de aquellos otros no realizados por ella aun cuando hayan contribuido a la creación de dicho activo y, en fin, establecido los criterios para determinar la renta procedente de la explotación del activo intangible.

³ Párrafo 25 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* (traducción del autor).

Todos los aspectos operativos, como se verá seguidamente, están reflejados en la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por el artículo 62 de la Ley 48/2015. En los apartados sucesivos se comenta la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, poniéndola en relación con las sucesivas regulaciones del incentivo fiscal⁴ así como con las recomendaciones contenidas en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS.

5.1. RENTAS QUE PUEDEN DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

El artículo 23.1 del TRLIS delimitaba las rentas que podían disfrutar del incentivo fiscal en función del activo intangible del que procedían, a saber, *patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*, y el apartado 5 del citado artículo efectuaba una delimitación negativa, mencionando un conjunto de activos intangibles, a saber, *marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos*.

Esta misma delimitación recaló en la redacción original del artículo 23.1 y 4 de la Ley 27/2014 e, igualmente, ha sido reproducida en la redacción establecida por la Ley 48/2015.

Esa delimitación es congruente con la prevista en el Informe final del Plan de Acción 5 del Proyecto BEPS. En efecto, el mismo selecciona las patentes y otros activos intangibles que son funcionalmente equivalentes a las patentes y que se hallen legalmente protegidos y sujetos a un procedimiento similar de aprobación y registro, de manera tal que no solo las patentes, sino también otros activos intangibles que son específicos, útiles y nuevos (para entidades o grupos con cifra de negocios que no rebasa 50 millones de euros), así como los sistemas y programas informáticos registrados⁵. Y rechaza las marcas comerciales y activos intangibles similares⁶. No obstante, como se indica seguidamente, la doctrina de la Dirección General de Tributos entendió que el denominado *know-how* estaba amparado por el artículo 23 de TRLIS, y por ende por el artículo 23 de la Ley 27/2014. No es claro, sin embargo, que también lo esté por el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS. Por el contrario, más bien parece no estarlo.

En el ámbito de la legislación española, los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos reconocidos y protegidos por la Ley

⁴ A estos efectos se ha tomado en consideración el trabajo publicado en esta misma revista bajo el título *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*.

⁵ Párrafos 34, 35, 36 y 37 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

⁶ Párrafo 38 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

24/2015, de 25 de julio, de Patentes, la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección jurídica del Diseño Industrial, y la Ley 11/1988, de 3 de mayo, de Protección jurídica de las topografías y de los productos semiconductores, y los mencionados con carácter negativo son, básicamente, los contemplados en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, y en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

Como se ha indicado, la delimitación de los activos intangibles privilegiados no ha sido alterada ni por la Ley 27/2014 ni por la Ley 48/2015, y de ahí que la doctrina administrativa recaída hasta el momento sobre esta materia continúe siendo aplicable. Han sido rechazados por la doctrina administrativa, entre otros, la asistencia técnica [V0585/2013, de 25 de febrero (NFC046682)], el suministro de *software* [V2159/2012, de 8 de noviembre (NFC045794); V2188/2010, de 1 de octubre (NFC039419); V2365/2009, de 23 de octubre (NFC036074)], los signos distintivos de la fabricación [V2100/2009 (NFC035656)], los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales [V0787/2009, de 14 de abril (NFC032568)], y aceptados, entre otros, los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica [V0933/2012, de 27 de abril (NFC044394)], los muestrarios textiles [V0829/2011, de 31 de marzo (NFC041023)], el denominado *know-how* [V2245/2010, de 19 de octubre (NFC039445)], el nuevo tratamiento para una cierta enfermedad [V1112/2010, de 25 de mayo (NFC038235)], nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas [V0579/2009, de 24 de marzo (NFC032298)]⁷.

El rango de los activos intangibles privilegiados no se limita a los que hayan accedido a una protección registral sino que también abarca aquellos otros que, aun sin disfrutar de la misma, pueden ser subsumidos en las categorías legalmente establecidas. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha precisado que el incentivo fiscal relativo a *la cesión de uso de determinados activos intangibles, tales como dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos o informaciones relativas a experiencias industriales, se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción* [V1881/2012, de 28 de septiembre (NFC045446)]⁸.

En fin, el círculo de los activos intangibles elegidos para disfrutar del incentivo fiscal no coincide estrictamente con el de los activos intangibles creados como consecuencia de una actividad de investigación o desarrollo e innovación en el sentido del artículo 35 de la Ley 27/2014, de manera tal que el de aquellos es más amplio, excepto por lo que se refiere a los programas informáticos, pero menos que el de los contemplados por el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

La aptitud del *know-how* y la inaptitud de la asistencia técnica ubican en el terreno de la reducción por intangibles del artículo 23 de la Ley 27/2014 la dificultad, bien conocida en el contex-

⁷ Consultas contenidas en SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014.

⁸ *Idem*.

to del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos⁹. A este respecto parece oportuno traer a colación la doctrina contenida en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE¹⁰. La doctrina de la Dirección General de Tributos ha establecido el deslinde entre el *know-how* y la asistencia financiera en la concurrencia de la obligación de resultado, admitiendo la posibilidad de que contratos concernientes a servicios de consultoría [V0030/2015, de 9 de enero (NFC053548)] y a la fabricación de hamburguesas [V0510/2015, de 4 de febrero (NFC053767)]¹¹ puedan acogerse al incentivo fiscal. Sobre tan sutil frontera se erige un potente incentivo fiscal.

En un contexto más amplio, para calibrar la densidad de los activos intangibles afectados, puede establecerse una escala que va desde el punto más bajo, constituido exclusivamente por la propiedad industrial registrada, hasta el más alto, integrado por cualquier tipo de activo intangible.

Cuando España estableció el régimen del *patent box*, en el punto más alto de la permisividad se situaba Luxemburgo donde, además de las patentes y otros activos intangibles afines, eran también admitidos los activos intangibles de carácter comercial (*trademark, service marks, domain*

⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (pág. 647 y ss., de la obra colectiva dirigida por RUIZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M.).

¹⁰ En el contrato de conocimientos prácticos *–know-how–*, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7. Los siguientes pagos no son comprensivos de *know-how*:

- Las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa.
- Las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador.
- Las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto.
- Las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos *–know-how–* dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes).
- Las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- Las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas *–trouble-shooting–* como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas *–software–*.

[El texto precedente ha sido tomado de SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014].

¹¹ *Con arreglo a lo anterior, en la medida en que la consultante no quede sometida a una obligación de resultado respecto de los franquiciados, la cesión del derecho de uso del know-how quedaría subsumida en el presupuesto de hecho contenido en el apartado 1 del artículo 23 de la LIS, siempre y cuando la contraprestación correspondiente a dicha cesión esté específicamente identificada en el contrato de franquicia celebrado entre las partes y se cumplan los restantes requisitos establecidos en el mencionado precepto.*

names, designs and models)¹², y lo propio sucedía en Hungría, y en el más bajo se encontraba el Reino Unido, donde las patentes constituían el elemento nuclear, aunque también se admitían otros activos intangibles relacionados con la industria farmacéutica, veterinaria y botánica¹³, y lo mismo podía decirse de Bélgica y Francia¹⁴. Los Países Bajos se situaban en un punto intermedio por cuanto extendía el incentivo fiscal a los activos intangibles fruto de una actividad de investigación y desarrollo aun cuando no hubieran tenido acceso a un registro¹⁵.

Con todo, no era fácil precisar la posición relativa de cada país por cuanto, además de la legislación, había que contar con las prácticas administrativas, de manera tal que un régimen en apariencia estrecho como el del Reino Unido podría ser tan generoso como el que más¹⁶. Sea como fuere, la línea roja de separación, como ya se indicó en una colaboración publicada en esta misma revista¹⁷, sí parecía existir, y podía situarse en la propiedad comercial (*trademark*), la cual solo había sido acogida por Luxemburgo y Hungría. Ahora, tras el Informe de la Acción 5 del Proyecto BEPS, sí parece con nitidez el trazado de esa línea.

En consecuencia, la implantación de las recomendaciones del Informe del Plan de Acción 5 del Proyecto BEPS debería producir una modificación sustancial del panorama descrito, habida cuenta de la exclusión de las marcas comerciales y activos intangibles asimilados.

No pasará inadvertida la trascendencia de la exclusión de las marcas comerciales, en particular cuando la legislación del país de que se trate no solamente diere cobijo en el incentivo fiscal a las marcas creadas sino también a las adquiridas. En efecto, si el ingreso de la cesión de uso de marca tributara privilegiadamente habría un incentivo superlativo para generar gastos en sede de las entidades operativas del grupo mercantil. En este sentido, los países que persistan en mantener regímenes de *patent box* que no cumplan con los estándares establecidos por la OCDE, en particular en el caso de las marcas, se arriesgan a sufrir medidas de retorsión por parte de otros países¹⁸.

5.2. REQUISITOS PARA EL DISFRUTE DEL INCENTIVO FISCAL

En la redacción original del artículo 23.1 de la Ley 27/2014, se recogieron los cinco requisitos incorporados por la Ley 14/2013. Pues bien, la modificación introducida por la Ley 48/2015,

¹² *European Tax Handbook*, 2013.

¹³ HMRC: *The Patent Box*.

¹⁴ PWC: *European patent box regimes*.

¹⁵ Véase nota 12.

¹⁶ GREGORY; CASLEY y NAISH: *United Kingdom. The Patent Box Regime*.

¹⁷ SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014.

¹⁸ Párrafo 22 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

respetar todos ellos, excepto el concerniente a la creación de los activos, sustituyéndolo por una regla para determinar la renta afectada por el incentivo fiscal que está basada, justamente, en el grado de intensidad en la creación del activo, que trae causa del Proyecto BEPS.

5.2.1. La creación del activo intangible

En la redacción original del artículo 23 del TRLIS, los activos intangibles objeto de la cesión debían haber sido creados en su integridad por la entidad cedente. Este requisito fue rebajado por la Ley 14/2013, pues a tenor de la redacción que la misma estableció de dicho precepto, bastaba que la entidad hubiera *creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 por ciento de su coste*, y así fue reproducido por la Ley 27/2014. ¿Qué había de entenderse por creación? ¿Cómo había de calcularse el coste de esa creación?, fueron las dos cuestiones básicas suscitadas por dicho precepto.

La doctrina administrativa fue bastante flexible pues entendió que la creación podía también realizarse mediante encargo a un tercero, con tal de que la entidad asumiera los riesgos y beneficios de la operación, esto es, que fuera dueña de la obra encargada [DGT V1176/2012, de 30 de mayo (NFC044679)]. Y, en cuanto a la determinación del coste del activo, no había de identificarse con el coste de producción contable, pues la propia norma establecía que el incentivo fiscal también podía aplicarse respecto de *activos intangibles no reconocidos en el balance*.

Una vez que, en lo concerniente al requisito de creación, el activo intangible era considerado apto, el incentivo fiscal versaba sobre la totalidad de la renta que derivaba de su explotación, la cual se integraba en la base imponible en el 40% de su importe.

El requisito de creación del activo intangible ha desaparecido, como tal, tras la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014 establecida por la Ley 48/2015, pero los gastos incurridos en la creación del activo intangible son tomados en consideración para determinar el importe de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. En efecto, la reducción de la base imponible es el 60% de la renta derivada de la explotación del activo, multiplicada por el siguiente coeficiente:

Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación a terceros no vinculados/Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación totales + Gastos de adquisición

Esta fórmula está directamente inspirada en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS¹⁹, y de ahí el valor interpretativo de este último.

El primer componente de la fórmula son *los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo*. Lo relevante es, por tanto, que la entidad acometa la creación del activo intangible mediante los medios humanos y materiales que controla y

¹⁹ Párrafo 43 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

de los que dispone. Es el consumo de esos factores de la producción lo que determina la aparición del gasto que se reflejará, obviamente, en los libros de contabilidad. No parece, sin embargo, que sea necesario que el fruto de la actividad de creación sea apto para ser inscrito en el balance.

Solo se toman en consideración los gastos de carácter directo. En este sentido, se establece que *en ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo*²⁰. En el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS se indica que los gastos de creación del activo intangible son los incurridos efectivamente en actividades de investigación y desarrollo, pero de ahí no se sigue que los gastos a tomar en consideración a efectos de la determinación del coeficiente sean exclusivamente los efectuados para realizar las actividades tipificadas en el artículo 35 de la Ley 27/2014, concerniente a la deducción por actividades de investigación y desarrollo, por más que tales gastos constituirán normalmente la parte fundamental.

Es irrelevante el lugar de realización de las actividades de creación del activo intangible. Por tanto, eventualmente, podría disfrutar del incentivo fiscal el creado en centros de investigación extranjeros propiedad de la entidad, a diferencia de lo establecido respecto de la deducción por investigación y desarrollo, la cual debe efectuarse en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

El segundo componente de la fórmula son los gastos *derivados de la subcontratación con terceros no vinculados*. No es claro si, bajo el término *subcontratación*, pueden subsumirse exclusivamente los contratos realizados con terceros en los que se les encomienda la realización de unas tareas o la consecución de unos objetivos, bajo instrucciones o configuraciones del resultado apetecido relativamente precisas, o también los que carecen de tales elementos de encauzamiento de la actividad del subcontratista, por más que la subcontratación parece apuntar hacia actividades complementarias de otra principal, básicamente ejecutada por la propia entidad. El Informe final de la Acción 5 se hace eco de esta cuestión, si bien no entra a resolverla pues da por sentado que la subcontratación con un tercero implica que la entidad que pretende disfrutar del incentivo fiscal pilote un proyecto de investigación²¹.

La ubicación geográfica del subcontratista o de la realización de las actividades subcontratadas es indiferente, a diferencia de lo establecido respecto de la deducción por investigación y desarrollo, que requiere que las actividades concernidas se efectúen en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por tanto, eventualmente, podría otorgarse el incentivo fiscal respecto de activos intangibles creados materialmente en países terceros bajo régimen de subcontratación.

²⁰ Párrafo 39 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

²¹ Párrafo 57 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

El tercer componente de la fórmula son los gastos totales *derivados de la subcontratación*, esto es, tanto los realizados con terceros como con vinculados. Habida cuenta de que este componente forma parte del denominador, es claro que la subcontratación con vinculados reduce el importe de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. Y es correcto que así sea pues de lo contrario se abriría paso a la imputación arbitraria de la actividad de creación del activo intangible²².

El cuarto componente son los gastos incurridos en *la adquisición del activo*, debiendo entenderse que el componente fundamental de los mismos es el importe facturado por el transmitente o precio de adquisición, pero también los gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición. Por el contrario, no deben ser considerados como gastos de la adquisición del activo los incurridos con posterioridad para su mejora, los cuales, en su caso, podrían considerarse como de creación del activo intangible²³.

Se observa que a medida que el gasto de adquisición del activo intangible o la subcontratación con vinculados ascienden, el coeficiente disminuye, lo que determina el descenso de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. Lo inverso acontece cuando ascienden el gasto incurrido para la creación o la subcontratación con terceros.

El numerador de la fórmula puede aumentarse en un 30%, sin que el importe resultante pueda superar al denominador, en línea con lo previsto en el Informe final de la Acción 5²⁴, bajo la justificación, bastante endeble, de no penalizar excesivamente a las entidades que adquieren el activo intangible o realizan subcontratación con entidades vinculadas.

5.2.2. Las circunstancias del cesionario

En este punto, la Ley 48/2015 no ha establecido modificación alguna respecto de lo previsto en la Ley 27/2014, como tampoco lo hizo dicha ley en relación con el TRLIS.

La única condición que se impone, en relación con el cesionario, es que aplique el activo intangible cedido a la realización de actividades económicas.

El cesionario ha de utilizar los derechos de uso o de explotación *en el desarrollo de una actividad económica*, esto es, en el contexto de *la ordenación por cuenta propia de los medios*

²² Párrafo 49 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

²³ Párrafo 52 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

²⁴ Párrafos 40 y 41 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

de producción y de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por tanto, si el cesionario se limita a la mera tenencia de los activos intangibles cedidos, sin aplicarlos a una actividad generadora de valor, el cedente no podrá disfrutar del incentivo fiscal. Podría presentarse esta situación cuando una entidad del grupo mercantil realice una función de centralización y redistribución de los activos intangibles creados por otra u otras entidades del propio grupo mercantil entre otras entidades también del grupo mercantil, sin añadir valor alguno. Más difícil es que se presente cuando la cesión se realiza a una persona o entidad no vinculada.

La Consulta V0220/2014, de 30 de enero (NFC050021) ha entendido aplicable el incentivo fiscal al caso en que el cesionario es el Ministerio de Defensa o Fuerzas Armadas, en la medida en que esas entidades públicas *utilizan los intangibles cedidos en el desempeño de tareas y funciones que tienen encomendadas*. Bien se comprende que la consulta ha estirado el concepto de actividad económica hasta un punto difícilmente aceptable desde la perspectiva de la naturaleza de las prestaciones públicas.

Cumpléndose el requisito de afectación del activo a la realización de una actividad económica, es irrelevante que medie una relación de vinculación entre el cedente y el cesionario. Ahora bien, en caso de vinculación, la entidad cedente no debe soportar gastos derivados de la adquisición de bienes y servicios a la entidad cesionaria en cuya determinación se halle incluido el coste de uso de dichos activos intangibles, como seguidamente se comenta.

El cedente obtiene del cesionario la contraprestación correspondiente por la cesión del uso del activo intangible. El cesionario utilizará el activo intangible cedido para producir bienes y servicios, los cuales, eventualmente, podrían ser adquiridos por la entidad cedente, constituyendo para ella *gastos fiscalmente deducibles*, sea como consumo de bienes o servicios o como amortización de un inmovilizado. Esta circunstancia inhibe el disfrute del incentivo fiscal si, entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria, media una relación de vinculación, en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014.

El supuesto que determina la inaplicabilidad del incentivo fiscal se integra por dos circunstancias, a saber, que la entidad cedente adquiera bienes o servicios en cuya producción se haya utilizado el activo intangible cedido, por escasa que haya sido esa utilización, y que medie relación de vinculación entre cedente y cesionario. Las dos circunstancias deben concurrir. Por tanto, un tráfico mercantil entre cedente y cesionario no vinculados o vinculados pero relativo a bienes y servicios no afectados por la utilización del activo intangible objeto de la cesión, será irrelevante.

La norma no establece el momento o periodo de tiempo en el que la concurrencia de la relación de vinculación impide el disfrute del incentivo fiscal. La interpretación más acorde con el espíritu de la norma es hacer coincidir la circunstancia temporal de la vinculación con el devengo del gasto.

La relación de vinculación impeditiva ha de concurrir entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria. Por ejemplo, que las dos pertenezcan al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Por el contrario, no sería impeditivo del disfrute del incentivo fiscal un tráfico mercantil, determinante de gastos fiscalmente deducibles correspondientes a la utilización de bienes y servicios afectados por la utilización del activo intangible cedido, para una entidad distinta de la cedente, aun cuando las dos pertenecieran al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Así pues, si el cesionario, aún vinculado con la entidad cedente, aplica el activo cedido a la realización de actividades económicas, y los bienes y servicios correspondientes no generan gastos fiscalmente deducibles en sede de la entidad cedente, esta podrá disfrutar del incentivo fiscal.

Es claro que, en el ámbito de las operaciones vinculadas, el interés fiscal de las partes concertantes de la cesión apunta hacia el riesgo de sobrevaloración del precio de la cesión, de manera tal que la renta conjunta de la operación podría desplazarse artificialmente hacia la entidad cedente pues es esta la que soporta una menor carga fiscal debido, justamente, al incentivo fiscal. La Administración tributaria, en tal caso, podría aplicar los métodos de valoración de operaciones vinculadas del artículo 18 de la Ley 27/2014, en particular *el método de la distribución del resultado*. La teoría es sencilla, pero llevarla a la práctica, seguramente, no. No ha de ser fácil, ciertamente, esa distribución, en el contexto de la utilización de activos altamente singulares, como lo son los activos intangibles afectos al *patent box*.

En este sentido no se puede compartir la afirmación contenida en el párrafo 26 del Informe final de la Acción 5, según la cual *el enfoque adoptado por el Foro (FHTP) requiriendo una actividad sustancial... garantiza que el otorgamiento de incentivos para la investigación y desarrollo no tiene efectos perjudiciales para otros países...* En efecto, la sola existencia de un régimen fiscal privilegiado, basado en la creación de un activo intangible, incluso por medio de la contratación con terceros, cuya cesión de uso puede pactarse entre partes vinculadas, y cuyo valor de mercado es muy difícil de determinar, supone, por sí mismo, un foco de atracción de maniobras de desplazamiento artificial de beneficios, muy difícil de controlar a través del principio de libre competencia.

Ciertamente, las recomendaciones del Informe final la Acción 5 del Proyecto BEPS configuran un escenario mejor que el preexistente, pero en modo alguno satisfactorio, de cara a taponar el desplazamiento artificioso de beneficios y, desde luego, difícilmente compatible con la sujeción a las reglas del mercado en orden a la ubicación de las actividades económicas que, seguramente, se ven forzadas por la fuerza de atracción del incentivo fiscal²⁵.

Lo ideal hubiera sido un acuerdo de desmantelamiento total e inmediato del *patent box*, tanto por razones fiscales pues, como el propio Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS señala, los regímenes preferenciales sobre intangibles suscitan problemas de erosión de la base

²⁵ *That's no European spirit. You could get the idea they are doing it just to attract companies...* (Wolfgang SCHAEUBLE, Ecofin, 9 de julio de 2013).

imponible²⁶, como por razones económicas, pues los centros de investigación y desarrollo, como cualquier otra actividad económica, deberían buscar la ubicación más idónea desde el punto de vista económico, al margen de cualquier incentivo fiscal, creador de distorsiones. Y no se convoque a la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo, pues siendo inapelable que la misma es un potente motor de la modernización y del bienestar, su realización no está impulsada por el incentivo fiscal, sino por imperiosas razones de lógica empresarial.

Con todo, el compromiso al que se ha llegado desplazará de la escena fiscal aquellos regímenes más perjudiciales, tal como los que acogen a las marcas o a los activos intangibles adquiridos y, por ende, no creados. En este contexto, ha de darse la bienvenida al Informe final de la Acción 5.

En fin, distinto es el tratamiento que se da a la transmisión del activo intangible, pues si el adquirente es una persona o entidad vinculada no se aplica el incentivo fiscal, cualquiera que fuere el uso que se diere a dicho activo.

5.2.3. Paraísos fiscales y asimilados

El cesionario no debe residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, *salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operación responde a motivos económicos válidos, así como que el cesionario realiza actividades económicas.*

El requisito de no residencia en país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal por parte del cesionario ya constaba en la redacción original del artículo 23 del TRLIS. La Ley 14/2013 añadió la excepción concerniente a los Estados miembros de la Unión Europea y la concurrencia de los motivos económicos válidos, y la Ley 27/2014 la referencia a la realización de la actividad económica. La Ley 48/2015 no ha introducido modificación alguna.

Se observa que el requisito versa sobre la situación fiscal de la entidad cesionaria. La entidad cedente puede conocer, desde luego, si la entidad cesionaria está domiciliada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, puesto que existe una lista oficial de paraísos fiscales, pero tendrá ciertas dificultades para aquilatar la nula tributación.

La restricción puede ser superada, en relación con las entidades cesionarias situadas en algún Estado miembro de la Unión Europea, a condición de que la entidad cedente pruebe que la operación se realiza por motivos económicos válidos y que la entidad cesionaria realiza actividades económicas. ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de los motivos económicos válidos? ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de la realización de actividad económica?

²⁶ Párrafo 26 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.*

Para la entidad cedente, la única motivación económica válida ha de ser la de obtener un lucro que remunere la actividad realizada. Ahora bien, tal motivación está implícita en el propio negocio jurídico de cesión o transmisión del activo intangible, en cuanto realizado a título oneroso. Cuestión distinta es que la entidad que utiliza el activo intangible se halle ubicada en el paraíso fiscal o territorio de nula tributación justamente para aprovechar las ventajas fiscales, más allá de toda lógica económica, pero esta circunstancia no incumbe a la entidad cedente sino a la cesionaria. No está claro, sin embargo, si los motivos económicos válidos se refieren a la lógica intrínseca de la operación de cesión, o a los motivos específicos de las partes concurrentes, en particular los concernientes a la entidad cesionaria.

La realización de actividades económicas se predica respecto de la entidad cesionaria. A tal efecto, la entidad cedente deberá probar que concurren las circunstancias del artículo 5 de la Ley 27/2014.

Una prueba similar se exige para hacer efectiva la cláusula de escape de la transparencia fiscal internacional, pero la situación es distinta porque, en ese supuesto, aparte de contemplarse la huida de un régimen antielusión, media una relación societaria entre las dos entidades afectadas, de manera tal que los elementos de prueba podrán ser controlados con mayor facilidad.

5.2.4. Requisitos contables y documentales

Para determinar la renta imputable a la explotación de los activos intangibles cedidos es necesario conocer los ingresos y gastos imputables a los mismos. A tal efecto, la entidad cedente debe llevar *los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión*. Este requisito contable ya estuvo presente en la primera redacción de la norma portadora del incentivo fiscal, pero es de notar que la misma se refería a los ingresos y gastos, *directos o indirectos*. La vigente norma parece descartar los gastos indirectos, lo que amplía la renta cualificada para disfrutar del incentivo fiscal.

El cumplimiento exige la llevanza de unos registros auxiliares que recojan las operaciones relativas a los activos cedidos. Con ello, en definitiva, se trata de asegurar que el incentivo fiscal se proyecte respecto de la renta derivada de la explotación del activo intangible creado o, en los términos del Informe final de la Acción 5, de establecer un enlace preciso entre los gastos e ingresos imputables al activo intangible en orden a la implementación del enfoque del nexo²⁷.

Por otra parte, los contratos de cesión deberán especificar la parte de contraprestación imputable a la cesión del activo intangible cuando aquella comprenda otros conceptos, como pueden ser servicios accesorios. En efecto, el incentivo fiscal no cubre las rentas imputables a servicios

²⁷ Párrafos 53 y siguientes del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

accesorios prestados por la entidad cedente. En la práctica puede no ser fácil distinguir entre una prestación accesoria y una prestación inherente a la transmisión de conocimientos técnicos para que el cesionario pueda aplicar el activo intangible a su actividad empresarial.

5.3. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS RENTAS SUSCEPTIBLES DE DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

Las rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles cualificados pueden obtenerse por tres vías, a saber, la cesión de uso, la transmisión y la venta de los productos fabricados o de los servicios prestados mediante la utilización de los mismos. La redacción original del artículo 23 del TRLIS solamente preveía la primera, la Ley 14/2013 añadió la segunda, y así ha permanecido en la Ley 27/2014. La tercera nunca ha estado contemplada.

En la redacción original del artículo 23 del TRLIS no se establecían normas de cálculo de la renta objeto del incentivo fiscal, tal vez porque se entendían implícitas en la obligación de llevanza de registros contables prevista en el artículo 23.1 e) del TRLIS. La Ley 14/2013 introdujo un conjunto de reglas, las cuales han sido recogidas parcialmente por la Ley 27/2014, y ligeramente modificadas por la Ley 48/2015.

Antes de describir la forma de determinar la renta cualificada para disfrutar del incentivo fiscal, ha de precisarse si debe ser calculada por cada activo intangible o para el conjunto de los activos intangibles, supuesto que la entidad tuviere varios en explotación. Pues bien, habida cuenta de que la reducción en la base imponible depende del coeficiente anteriormente expuesto, y que ese coeficiente puede ser diferente para cada activo intangible en particular, habrá de concluirse que lo pertinente es calcular la aludida renta para cada activo intangible.

5.3.1. Cesión de uso

Para el caso de la cesión de uso, el artículo 23.3 de la Ley 27/2014, según redacción dada por la Ley 48/2015, establece que *con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación del artículo 12.2 de esta ley, y por aquellos gastos directamente relacionados con el activo cedido.*

En la fórmula precedente se advierten tres componentes:

- Los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo intangible cedido. Por tanto, los gastos de carácter indirecto no serán tomados en consideración. Con mayor motivo, tampoco los de índole financiera.

- Las dotaciones para la amortización de los activos intangibles, en cuanto fiscalmente deducibles. Por el contrario, el deterioro contabilizado no disminuirá la renta susceptible de disfrutar del incentivo fiscal. Se notará que este componente del gasto solo es concebible respecto de los derechos que han podido o debido ser inscritos en el balance por cumplir los requisitos contables pertinentes para determinar la existencia de un activo intangible.
- Los ingresos imputables a la explotación del activo intangible.

El segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS establecía una regla específicamente dirigida a los *activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad*, a cuyo tenor, *se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos*. Efectivamente, los frutos de la actividad creadora de un activo intangible apto para disfrutar del incentivo fiscal podrían, de acuerdo con las normas contables, no estar contablemente registrados, sea porque la previsión de la obtención de ingresos revista incertidumbre o porque no se puedan valorar con fiabilidad (apdo. 5.º 1 del marco conceptual del PGC). En particular, los gastos de investigación y desarrollo solo pueden activarse bajo el cumplimiento de requisitos muy estrictos, de manera tal que la no activación puede ser una conducta contable adecuada.

Ahora bien, una cosa es que no se hallaren inscritos en el balance y otra, muy diferente, que no pudiera guardarse registro de los gastos incurridos para la creación del activo intangible. ¿Qué otra cosa son y muestran los registros contables antes mencionados? Tal vez por ello dicha regla no ha sido recogida por la Ley 27/2014, sin que ello sea obstáculo para aplicar el incentivo fiscal en relación con las rentas derivadas de la cesión de uso de los derechos enumerados en el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 27/2014, aun cuando no sean aptos para su reflejo en el balance de la entidad. Así lo indica la mención al activo intangible *no reconocido en el balance de la entidad*, por más que tal vez hubiera sido más correcto emplear la palabra derecho en lugar de activo.

5.3.2. Transmisión

El último párrafo del artículo 23.1 del TRLIS, según redacción de la Ley 14/2013, extendió el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión de los activos intangibles, siempre que las entidades que la hubieran realizado *no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas*. Esta redacción fue reproducida en la redacción original del artículo 23.1 de la Ley 27/2014, pero la Ley 48/2015 la ha modificado, ligeramente, ampliando el círculo de la exclusión a todas las entidades vinculadas.

No se trata propiamente de una norma de cálculo de la renta afecta al incentivo fiscal, pues su finalidad y efecto es, más bien, extender el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión del activo. Interpretada en sentido contrario, sirve para apuntalar el criterio de que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible pueden disfrutar del incentivo fiscal incluso si la entidad cesionaria está vinculada con la cedente.

La norma no se extiende en consideraciones de cómo ha de calcularse el importe de la renta derivada de la transmisión. Por tanto, se aplicarán las reglas contables corregidas, en su caso, por las normas fiscales pertinentes.

En fin, puesto que la norma se refiere a la *transmisión de los activos intangibles*, tal vez pudiera sostenerse que el incentivo fiscal no se aplica en relación con la transmisión de aquellos derechos que no han podido ser reflejados como activos por razón de las reglas contables. Una consideración sistemática rechaza esta interpretación restrictiva, de manera tal que se estima más apropiado entender que la renta derivada de la transmisión de todos los derechos contemplados en el apartado 1 es susceptible de disfrutar del incentivo fiscal.

5.3.3. Aplicación al propio proceso productivo

Las patentes, los modelos de utilidad y los restantes derechos contemplados en el párrafo inicial del artículo 23.1 de la Ley 27/2014 pueden ser aplicados por la entidad que los ha creado al proceso de producción de bienes y servicios organizado por ella misma. En este caso, la renta imputable a esos activos intangibles está comprendida en el resultado de explotación. En efecto, el precio de los bienes y servicios distribuidos en el mercado incorpora la contraprestación por el valor que a los mismos insufla el activo intangible. Esa porción podría aislarse mediante un cálculo pericial.

Algunos países, tales como los Países Bajos, Reino Unido y Luxemburgo, diseñaron el *patent box* para ser también aplicado sobre la parte de renta derivada de la comercialización de bienes y servicios para cuya producción fuesen utilizados los activos intangibles (*embedded royalties*). El Informe final de la Acción 5 se hace eco de esta modalidad de explotación del activo intangible, y la acepta, pero indica que las jurisdicciones fiscales que la tengan establecida deberían adoptar un método consistente para determinar la renta imputable al activo intangible, básicamente aplicando las reglas y métodos concernientes a los precios de transferencia²⁸.

El artículo 23 de la Ley 27/2014 no contempla, en absoluto, la aplicación del incentivo fiscal a esta modalidad de obtención de la renta derivada de los activos intangibles creados por la propia entidad que los explota. Es claro, por tanto, que el disfrute del incentivo fiscal requiere la dualidad entre la entidad creadora y la utilizadora del activo intangible. Para lograr esa dualidad deben ubicarse en entidades jurídicas distintas las actividades de creación y de explotación de dicho activo. Las fórmulas jurídicas que, a tal efecto, pueden utilizarse son diversas, pero es conveniente recordar que la Consulta V2644/2011, de 7 de noviembre (NFC042925), negó que existiera esa dualidad en caso de unos activos adquiridos por escisión porque habían de ser utilizados por la entidad escindida.

Bajo la consideración precedente, una buena técnica organizativa sería aquella que residenciara la actividad de creación de los activos intangibles en sede de una entidad específicamente

²⁸ Párrafo 48 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

consagrada a esa tarea, la cual cedería a las entidades vinculadas que realizan las actividades económicas basadas en esos activos intangibles el derecho a su utilización, mediante la pertinente contraprestación. Recuérdese que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible a entidades vinculadas pueden disfrutar del incentivo fiscal, aunque no así las procedentes de la transmisión de su propiedad.

5.4. ASPECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL

El importe de la reducción de la base imponible se determina de la siguiente manera:

$$R \times Cf \times 60/100$$

- R: La renta imputable a la cesión o transmisión del activo intangible.
- Cf: Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación a terceros no vinculados/Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación totales + Gastos de adquisición.

EJEMPLO 4

Activo intangible constitutivo inherente a un derecho de la propiedad industrial; gastos de creación, 100; subcontratados a terceros, 20; subcontratados a vinculados, 50; adquisición, 40. Ingresos imputables, 45; gastos directamente imputables, 18; amortización fiscalmente deducible, 5; gastos financieros, 7; amortización del inmueble, 2.

- $Cf (100 + 20) \times 1,3/100 + 20 + 50 + 40 = 0,7428$
- $R: 45 - 18 - 5 = 22$
- Reducción: $22 \times 0,7428 \times 60/100 = 9,8049$

5.4.1. Ajuste para determinar la base imponible

La Ley 27/2014 consagra su título IV a la base imponible, y lo divide en cinco capítulos. En el capítulo V establece cuatro reducciones de la base imponible, entre ellas la relativa a las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Estas reducciones no determinan una base liquidable en el sentido del artículo 54 de la Ley General Tributaria, puesto que la Ley 27/2014 no contempla la existencia de tal concepto. En este sentido, el artículo 30, que regula la determi-

nación de la cuota íntegra, establece que *se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.*

En la técnica de liquidación que se contiene en el modelo de declaración (200), el incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 se concreta en un ajuste negativo respecto del resultado contable para determinar la base imponible. Este ajuste negativo, que tiene carácter permanente, afecta a todos los límites que se construyen sobre base imponible o cuota íntegra o sus derivadas, pero no a aquel que está desligado de esas magnitudes, como es el límite a la deducción de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley 27/2014.

En consecuencia, la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles afecta, minorándola, a la base de cálculo de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, y también a la base de cálculo de la limitación a la reserva de capitalización, y lo propio cabe decir respecto de la reserva de nivelación.

5.4.2. Incidencia en la deducción para evitar la doble imposición internacional

El artículo 23.3 de la Ley 27/2014 establece que *esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley.*

El artículo 31.1 b) establece el límite a la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero en el importe de *la cuota íntegra que en España correspondería pagar* por las rentas procedentes del extranjero. Así, el impuesto extranjero se deducirá, pero con el límite de la cuota íntegra que genere la renta procedente del extranjero.

Cuando la renta afectada por el incentivo fiscal proceda del extranjero, habrá podido sufrir una retención por parte de la jurisdicción fiscal extranjera. Esta retención será deducible de la cuota íntegra en los términos previstos en el artículo 31.1 del TRLIS. Pues bien, para calcular el límite de deducción habrá de tomarse la renta efectivamente gravada.

EJEMPLO 5

Canon de la cesión: 100, impuesto extranjero: 8 (100/8 %), renta: 30, renta gravable: 12 (30/40 %), cuota íntegra: 3 (12/25 %), límite de deducción: 3.

La norma es superflua, porque es obvio que la cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, y en la base imponible solamente está una parte de la renta im-

putable a la cesión del activo intangible (en el ejemplo propuesto el 40% derivado de la reducción máxima del 60%).

En este punto es importante puntualizar que el límite se calcula sobre el importe de la renta, aun cuando el impuesto extranjero hubiere recaído sobre el ingreso.

5.4.3. Grupos fiscales

La aplicación del incentivo fiscal en el contexto de los grupos fiscales presenta cierta especialidad cuando entre las entidades que los integran se realizan operaciones de cesión de uso de los activos intangibles. Se presentaban al legislador fiscal dos opciones para liquidar el incentivo, a saber, concederlo en el periodo impositivo en el que se generan los ingresos y los correlativos gastos para la entidad cedente, o concederlo en el periodo impositivo en el que los bienes y servicios a cuya producción se hubiere aplicado el activo intangible objeto de la cesión de uso hubieren sido entregados o prestados, respectivamente, a terceros. La redacción original del artículo 23 del TRLIS acogió la primera opción, en tanto que la redacción auspiciada por la Ley 14/2013 se fundamentó en la segunda, y lo propio ha hecho la Ley 27/2014, aunque con diferente literatura.

La redacción original del artículo 23.4 del TRLIS establecía que *tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal*.

Esta redacción, que implicaba una excepción al régimen de la consolidación fiscal, posibilitaba que el incentivo fiscal se pudiera disfrutar en razón a operaciones de cesión puramente internas. En efecto, la entidad cesionaria formaba su base imponible de acuerdo con las normas generales y la cedente tomaba en consideración la reducción del artículo 23 del TRLIS, sin que las normas sobre consolidación rectificasen, mediante el sistema de eliminaciones e incorporaciones, esta situación.

La Ley 14/2013 sustituyó la redacción original del artículo 23.4 del TRLIS por otra en la que sujetaba las operaciones sobre activos intangibles que pretendían acogerse al incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS a *las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta ley*.

La desaparición del mandato original permitió entender que los ingresos y gastos, y los resultados derivados de las operaciones amparadas por el incentivo fiscal realizadas entre entidades del grupo fiscal habían de eliminarse e incorporarse cuando se realizasen frente a terceros, momento en el cual sería aplicable el incentivo fiscal.

La Ley 27/2014 ha clarificado la cuestión, en la misma línea, al disponer su artículo 65.2 que *se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros*.

La realización frente a terceros puede acaecer de diversas formas pero, normalmente, se producirá como consecuencia de la transmisión de los bienes o servicios en cuya producción se ha utilizado el activo intangible.

5.5. RÉGIMEN TRANSITORIO

El artículo 64 de la Ley 48/2015 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, con efectos de 1 de julio de 2016, esto es, la fecha en la que entra en vigor la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014. La redacción está inspirada en los compromisos asumidos por las jurisdicciones fiscales, tal y como aparecen relatados en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS, que en esencia son²⁹:

- No se permitirán nuevos «entrantes» a los regímenes de *patent box* incompatibles con el enfoque del nexo directo, a partir de 30 de junio de 2016.
- Los procesos legislativos para implantar el enfoque del nexo deben comenzar en 2015.
- El disfrute de los regímenes de *patent box* incompatibles con el enfoque del nexo, podrán ser disfrutados hasta 30 de junio de 2021.

El régimen transitorio parte de la base de que, en nuestra legislación, ha habido dos regímenes de reducción de la base imponible por causa de rentas procedentes de determinados activos intangibles, a saber, el establecido en la redacción original del artículo 23 del TRLIS, establecida por la Ley 16/2007, y el previsto en la segunda redacción del artículo 23 del TRLIS, establecida por la Ley 14/2013, el cual, como se ha indicado, ha sido, básicamente, reproducido en el artículo 23 de la Ley 27/2014, y permite la aplicación de cada una de esas legislaciones, a opción de la entidad cedente, respecto de las rentas procedentes de las cesiones del derecho de uso o explotación concertadas durante la vigencia de las mismas. En consecuencia:

- Las rentas derivadas de los contratos de cesión de uso o explotación celebrados antes del 29 de septiembre de 2013, fecha de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, podrán acogerse a lo previsto en la redacción original del artículo 23 del TRLIS.
- Las rentas derivadas de los contratos de cesión de uso o explotación celebrados en dicha fecha y posteriores hasta 30 de junio de 2016 podrán acogerse a lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014.

En estos dos casos, a partir del 30 de junio de 2021, se aplicará lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por la Ley 48/2015.

²⁹ Párrafos 62, 63 y 64 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

Supuesto que no se ejercitare la opción que concede la norma transitoria, deberá aplicarse la norma vigente en el momento de devengo de la renta. Por tanto, en tal caso, las rentas percibidas a partir del 30 de junio de 2016 se registrarán por lo previsto en el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 48/2015, cualquiera que hubiere sido la fecha de celebración del contrato de cesión de uso o explotación.

En cuanto a las rentas derivadas de la transmisión del activo intangible, igualmente se establece un régimen opcional, consistente en la aplicación de lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, con independencia del momento de creación del activo intangible. En consecuencia:

- Las rentas derivadas de las transmisiones efectuadas antes del 30 de junio de 2016 se registrarán, necesariamente, por lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014.
- Las rentas derivadas de las transmisiones efectuadas a partir del 30 de junio de 2016 y hasta el 30 de junio de 2021 podrán registrarse por lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014, a opción de la entidad cedente. En caso de no ejercitar la opción se aplicará lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por la Ley 48/2015.