

## EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2013 (III). INCENTIVOS FISCALES

**Eduardo Sanz Gadea**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas*

---

### EXTRACTO

En esta colaboración se comenta un incentivo fiscal con amplia proyección en el escenario internacional, comúnmente conocido como *patent box*, en cuya virtud las rentas derivadas de ciertos activos intangibles disfrutan de una tributación privilegiada. El interés de este régimen fiscal rebasa el campo de la configuración jurídico-positiva de un elemento del Impuesto sobre Sociedades, para adentrarse en el de la competición entre los Estados para atraer actividades de alto valor añadido o, simplemente, para ofrecer asilo a rentas desviadas por motivos fiscales.

La modificación que la Ley 14/2013 ha acometido del artículo 23 del TRLIS, regulador del denominado *patent box* español, más allá de sus aspectos de técnica tributaria, pone sobre la mesa el debate del papel que juega el Impuesto sobre Sociedades en la fiscalidad internacional, ya que su versatilidad lo hace idóneo tanto para la cooperación como para la agresión. El interés general de la comunidad internacional demanda la cooperación, y no otra cosa alienta tras el proyecto BEPS de la OCDE.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, incentivos fiscales, reducciones, activos intangibles y *patent box* español.

---

## CORPORATE INCOME TAX AS OF 2013 (III). TAX INCENTIVES

**Eduardo Sanz Gadea**

---

### ABSTRACT

This collaboration studies a tax incentive with a broad projection in the international scenario, commonly known as «patent box», by virtue of which revenues derived from certain intangible assets are subject to a special privileged tax regime.

The interest for this tax regime exceeds the scope of sovereign Corporate Income Tax regulations, in order to start a competition between the States to attract certain high added value activities or, for the mere attraction of shifted profits for tax reasons.

The modification of Art 23 CIT Law by way of Law 14/2013, which regulates the Spanish patent box regime, beyond its technical tax aspects, opens up the debate of Corporate Income Tax's role in international taxation, due to its suitability for both cooperation and aggression. International community's main interest is cooperation which is precisely what is pursued by OECD project, BEPS.

**Keywords:** Corporate Income Tax, tax incentives, reductions, intangible assets and Spanish patent box regime.

---

---

## Sumario

Parte Segunda. La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

1. Rentas que pueden afectarse al régimen fiscal
2. Requisitos
  - 2.1. Creación de los activos
  - 2.2. Utilización de los activos intangibles
  - 2.3. Residencia del cesionario
  - 2.4. Requisitos contables y documentales
3. Determinación del importe de las rentas susceptibles de disfrutar del incentivo fiscal
  - 3.1. Cesión de uso
  - 3.2. Transmisión
  - 3.3. Explotación directa
4. Aplicación en el tiempo del incentivo fiscal
5. Aspectos de la liquidación del incentivo fiscal
  - 5.1. Determinación de la base imponible
  - 5.2. Relación con la deducción para evitar la doble imposición internacional
  - 5.3. Relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
  - 5.4. Acuerdos previos de calificación y valoración
  - 5.5. Grupos fiscales
6. La cuantificación del incentivo fiscal en los países de nuestro entorno
7. Reflexiones de política fiscal
  - 7.1. Objetivos del *patent box* y distribución de su coste recaudatorio
  - 7.2. El *patent box* y el ordenamiento comunitario
  - 7.3. El *patent box* y la BEPS

NOTA: Una vez más debo agradecer a Silvia LÓPEZ RIBAS la lectura del texto y sus valiosas sugerencias.

«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.

## PARTE SEGUNDA. LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El artículo 26.Dos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, *de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*, ha dado nueva redacción al artículo 23 del TRLIS, regulador de la *reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles*.

Podría sintetizarse el contenido del precepto afirmando 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. En concreto, solamente se integrará en la base imponible el 40% de esas rentas.

Este incentivo fiscal fue incorporado al Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, seguramente bajo el influjo de figuras similares establecidas en algunos países de la Unión Europea, que establecen una suerte de reducto dentro del Impuesto sobre Sociedades que alberga un régimen privilegiado. La Ley 14/2013 ha ampliado el contenido del incentivo fiscal, 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.
- Objetivando el cálculo de las rentas derivadas de activos intangibles no registrados en el balance.
- Estableciendo dos procedimientos, uno de valoración, y otro de calificación y valoración, en orden a robustecer la seguridad jurídica.

Al tiempo, ha mejorado la estructura técnica del incentivo fiscal, por cuanto en la redacción original del artículo 23 del TRLIS se decía que los *ingresos... se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe*, lo cual carecía de sentido, pues en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se integran rentas, no ingresos. La nueva redacción ha solventado esta notable deficiencia, ya que se refiere a la renta en vez de a los ingresos en cuanto a magnitud a excluir, ahora en su 60%, de la base imponible. También ha precisado su relación con la deducción por reinversión.

## 1. RENTAS QUE PUEDEN AFECTARSE AL RÉGIMEN FISCAL

El apartado 1 del nuevo artículo 23 del TRLIS delimita las rentas que pueden disfrutar del incentivo fiscal en función del activo intangible del que proceden, a saber, *patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*. Al tiempo, en su apartado 5, el citado artículo efectúa 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*.

Los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos cuyo disfrute protege la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de patentes –patentes de invención y modelos de utilidad–, 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 de los productos semiconductores. Los activos intangibles que han accedido a los registros establecidos en esas leyes estarán comprendidos en el perímetro privilegiado.

Aquellos otros 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.

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 (NFC045446)].

La delimitación de los activos intangibles cuyas rentas pueden acogerse al incentivo fiscal no ha sido modificada por la Ley 14/2013, de manera tal que la doctrina administrativa recaída hasta el momento sobre esta materia continúa siendo aplicable. Han sido rechazados por la doctrina administrativa, entre otros, la asistencia técnica [V0585/2013 (NFC046682)], el suministro de soft-

ware [V2159/2012 (NFC045794); V2188/2010 (NFC039419); V2365/2009 (NFC036074)], los signos distintivos de la fabricación [V2100/2009 (NFC035656)], los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales [V0787/2009 (NFC032568)], y aceptados, entre otros, los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de I+D+i [V0933/2012 (NFC044394)], los muestrarios textiles [V0829/2011 (NFC041023)], el denominado *know-how* [V2245/2010 (NFC039445)], el nuevo tratamiento para una cierta enfermedad [V1112/2010 (NFC038235)], nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas [V0579/2009 (NFC032298)].

En fin, el círculo de los activos intangibles elegidos para disfrutar del incentivo fiscal es mucho más amplio que el de los activos intangibles creados en el contexto de una actividad de investigación o desarrollo e innovación en el sentido del artículo 35 del TRLIS, 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 del TRLIS la dificultad, bien conocida en el contexto del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos<sup>1</sup>. A este respecto parece oportuno traer a colación la doctrina contenida en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>2</sup>.

En términos generales puede afirmarse que el perímetro de los activos intangibles afectados es tan amplio como el previsto en otras legislaciones de países de nuestro entorno, con la ex-

<sup>1</sup> 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.).

<sup>2</sup> 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.
- 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-*.

cepción de Luxemburgo y Hungría. Así, a grandes rasgos, 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.

En el punto más alto se sitúa Luxemburgo donde, además de las patentes y otros activos intangibles afines, son también admitidos los activos intangibles de carácter comercial (*trademark, service marks, domain names, designs and models*)<sup>3</sup>, y lo propio sucede en Hungría, y en el más bajo el Reino Unido, donde las patentes constituyen el elemento nuclear, aunque también se admiten otros activos intangibles relacionados con la industria farmacéutica, veterinaria y botánica<sup>4</sup>, y lo mismo puede decirse de Bélgica y Francia<sup>5</sup>. Holanda se sitúa en un punto intermedio por cuanto extiende el incentivo fiscal a los activos intangibles fruto de una actividad de investigación y desarrollo aun cuando no hayan tenido acceso a un registro<sup>6</sup>. Sin embargo, no es fácil precisar la posición relativa de cada país por cuanto, además de la legislación, hay que contar con las prácticas administrativas, de manera tal que un régimen en apariencia estrecho como es el del Reino Unido podría ser tan generoso como el que más<sup>7</sup>.

Con todo, la línea roja de separación sí parece existir, y puede situarse en la propiedad comercial (*trademark*), la cual solo ha sido acogida por Luxemburgo y Hungría.

## 2. REQUISITOS

En el apartado 1 del artículo 23 del TRLIS se establecen cinco requisitos, que pueden ser agrupados en la forma que seguidamente se expone.

### 2.1. CREACIÓN DE LOS ACTIVOS

En la redacción precedente 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 se ha rebajado pues basta, de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 23.1 del TRLIS, que la entidad cedente *haya creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 por ciento de su coste*. ¿Qué ha de entenderse por creación? ¿Cómo se calcula el coste de esa creación?

<sup>3</sup> European Tax Handbook, 2013.

<sup>4</sup> HMRC. *The Patent Box*.

<sup>5</sup> PWC. *European patent box regimes*.

<sup>6</sup> Véase nota 3.

<sup>7</sup> GREGORY, CASLEY, NAISH: *United Kingdom. The Patent Box Regime*.

La creación implica la obtención de un activo que no existía mediante una actividad dirigida a tal efecto. Lo opuesto de la creación es la adquisición. La creación puede realizarse mediante la aplicación de medios humanos y materiales controlados por la entidad cedente, pero también mediante el encargo a un tercero, con tal de que quien efectúa el encargo asuma los riesgos y beneficios de la operación, esto es, que sea dueño de la obra encargada [V1176/2012, DGT (NFC044679)]. Por tanto, no es preciso que la entidad cedente desarrolle materialmente una actividad de la que se derive el activo, pero sí que asuma el riesgo y ventura de su creación. Bien se comprende que esta posibilidad permite disfrutar del incentivo fiscal a entidades residentes en territorio español que no realizan físicamente en dicho territorio la actividad creadora de los activos intangibles. Qué duda cabe que, desde una perspectiva de política científica, este criterio merecería ser revisado.

Para determinar el cumplimiento del requisito es necesario determinar el coste total del activo intangible, de manera tal que, al menos, la cuarta parte del mismo ha de responder a la actividad de creación. ¿Cómo se calcula el coste de la actividad de creación? Intuitivamente se comprende que ha de ser el valor de los recursos humanos y materiales aplicados al efecto. Ese valor integrará, por tanto, sueldos y salarios, materias primas, energía, entre otros consumos de factores de la producción. En este sentido, las reglas que establece el PGC en relación con la determinación del coste de producción han de entenderse aplicables.

Sin embargo, no se sigue de ello que el fruto de la actividad de creación necesariamente haya de ser inscribible en el activo del balance. En efecto, se desprende del segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS que el incentivo fiscal también puede afectar a *activos intangibles no reconocidos en el balance*.

Si la creación se encarga a un tercero, el coste de creación del activo intangible vendrá determinado, fundamentalmente, por los importes que se derivan del contrato de ejecución de obra.

No se exige, a los efectos de determinar el coste, la llevanza de una contabilidad de costes, pero corresponderá al obligado tributario probar su importe. A tal efecto, lo más idóneo es, cuando menos, unos registros separados que enlacen con los registros contables propiamente dichos. En este sentido, parece que lo más idóneo es cumplimentar los registros contables previstos en el artículo 23.1 e) del TRLIS de forma que proporcionen la información pertinente.

Como se ha indicado, la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS proyecta el requisito de la creación únicamente respecto del 25% del coste del activo intangible. Por tanto, el control sobre el activo intangible puede proceder de dos fuentes, a saber, la creación en el sentido expuesto, y la adquisición traslativa por cualquier título. El porcentaje se proyecta sobre cada activo intangible, no sobre el conjunto de los activos de los que derivan las rentas de la propiedad industrial y asimilada. Una vez que, en lo concerniente al requisito de creación, el activo intangible es apto, el incentivo fiscal versa sobre la totalidad de la renta que deriva de su cesión.

La situación de concurrencia de la creación con la adquisición en un mismo activo se dará, fundamentalmente, en todos aquellos casos en los que un conjunto de entidades encarguen a un tercero la creación de un activo apto para el disfrute del incentivo fiscal y, finalmente, se decida

centralizar su explotación en sede de una o varias de las entidades. Son varios los escenarios que se abren, pero el más significativo es aquel en el que el activo se ha creado en su 75 % por entidades residentes en el extranjero y en su 25 % por una entidad residente en territorio español la cual adquiere el control sobre la totalidad del activo.

Así pues, en la creación del activo puede intervenir un tercero que ha recibido un encargo de la entidad cedente. Y el activo, hasta el 75 %, ha podido ser adquirido de un tercero. En consecuencia, una entidad que materialmente no intervenga en la creación del activo, y que tan solo corra, en la forma expuesta, con los riesgos y venturas del 25 % del coste, podrá disfrutar del incentivo fiscal. ¿Puede ese tercero ser una entidad del grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio? Se opina que sí, puesto que la norma nada establece en contrario. Esto permitirá situar en entidades residentes en territorio español activos creados por entidades del grupo mercantil residentes en el extranjero, con tal de que se guarde la proporción 25/75.

Como se ha indicado, la redacción original del artículo 23 del TRLIS exigía que la entidad cedente hubiera creado el activo intangible objeto de cesión. Esta exigencia podría estar relacionada con el objetivo de atraer a territorio español la actividad económica y, en su caso, científica precisa para la referida creación o, tal vez, con el designio de hacer más selectivo el disfrute del incentivo fiscal. En suma, atraer la actividad de investigación científica o de alta tecnología, aun cuando la doctrina de la Dirección General de Tributos relativa a la validez de la creación mediante encargo, restó bastantes quilates a esos presuntos propósitos legislativos. Sin embargo, ese loable intento, aunque no por ello despojado de agresividad, compaginaba mal con lo establecido en los países de nuestro entorno.

En efecto, ninguno de ellos rechaza los activos intangibles adquiridos, pudiéndose establecer un rango de permisividad que va desde la aceptación incondicional de Hungría a la aceptación supeditada a posteriores desarrollos científicos o técnicos en sede de la entidad cedente, tal como sucede en Bélgica, Francia, Holanda y Reino Unido, pasando por la aceptación de Luxemburgo de las adquisiciones que no provengan de entidades asociadas.

La norma ha conservado un atisbo de actividad creadora, concretado en el 25 % del coste del activo intangible, lo que permitirá, en la práctica, y muy probablemente por la vía de los acuerdos previos de los apartados 6 y 7 del artículo 23 del TRLIS, situar la normativa española en el grupo de países mayoritario. Sobre todo si la creación se extiende, de acuerdo con la doctrina administrativa precedente, al supuesto en que la entidad cedente encarga el proyecto de creación del activo intangible a un tercero, asumiendo los riesgos y venturas.

## 2.2. UTILIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

El uso de los activos intangibles puede ser cedido a terceros o a vinculados. Unos y otros deben aplicar los mismos a la realización de actividades económicas. Además, 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.

En consecuencia, y a salvo de la restricción expuesta, los activos intangibles también pueden ser cedidos a una entidad vinculada.

### 2.2.1. Realización de actividades económicas por el cesionario

Al requisito de la utilización de los activos se refiere la letra b) del artículo 23.1 del TRLIS, cuya redacción no ha variado. A su tenor, el cesionario ha de utilizar los derechos de uso o de explotación *en el desarrollo de una actividad económica*, esto es, para la producción de bienes y servicios para el mercado, en el sentido del artículo 27 de la Ley 36/2006.

Por tanto, si el cesionario realiza una actividad de mera tenencia de los activos cedidos, 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.

La Consulta V0220/2014 (NFC050021) ha entendido aplicable el incentivo fiscal al caso en que el cesionario es el Ministerio de Defensa o Fuerza Armada, 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.

### 2.2.2. Generación de gastos para el cedente

El cedente obtiene del cesionario la contraprestación correspondiente. El cesionario utilizará el activo intangible cedido para producir bienes y servicios, los cuales, eventualmente, podrán ser adquiridos por la entidad cedente, constituyendo para ella gastos fiscalmente deducibles, sea como consumo de bienes o servicios o como amortización. Esta circunstancia inhibe el disfrute del incentivo fiscal si entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria media una relación de vinculación.

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 relativo a bienes y servicios no afectados por la utilización del activo intangible objeto de la cesión será irrelevante.

La relación de vinculación impeditiva ha de concurrir entre la entidad cedente y el cesionario. Por ejemplo, que las dos pertenezcan al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Por el contrario, no será inhabilitante un tráfico mercantil determinante de gastos fiscales, correspondientes a la utilización de bienes y servicios afectados por el 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.

### 2.3. RESIDENCIA DEL CESIONARIO

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 sujeto pasivo acredite que la operación responde a motivos económicos válidos* [art. 23.1 c) TRLIS].

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 anterior redacción del artículo 23 del TRLIS. La Ley 14/2013 ha añadido la excepción concerniente a los Estados miembros de la Unión Europea.

Se observa que el requisito versa sobre la situación fiscal de la entidad cesionaria. La entidad cedente, que es la que debe aportar la prueba de los hechos determinantes de su cumplimiento, 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. 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, se contempla la huida de un régimen antielusión, y media una relación de vinculación. ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de los motivos económicos válidos?

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, que es a la que se refiere la norma a los efectos de la motivación económica, sino a la cesionaria.

### 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, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.1 e) del TRLIS, la entidad cedente debe llevar *los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión*.

El cumplimiento de esta carga, que ya estaba prevista en la redacción original del artículo citado, exige la llevanza de unos registros auxiliares que recojan las operaciones relativas a los activos cedidos. Deberán, por tanto, registrarse en los mismos los costes relativos a su creación o adquisición así como los concernientes al mantenimiento, abarcando tanto a los de carácter directo como indirecto.

Por otra parte, los contratos de cesión deberán especificar la parte de contraprestación imputable a la cesión del activo intangible cuando la misma comprenda otros conceptos, como pueden ser servicios accesorios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.1 d) del TRLIS. En efecto, el incentivo fiscal no cubre las rentas imputables a servicios 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.

### 3. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS RENTAS SUSCEPTIBLES DE DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

Las rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles concernidos pueden obtenerse por tres vías, a saber, la cesión de uso, la transmisión y la venta de los productos fabricados mediante la utilización de los mismos. La redacción original del artículo 23 del TRLIS solamente preveía la primera, la Ley 14/2013 ha añadido la segunda, y la tercera no está 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 redacción vigente establece un conjunto de reglas.

#### 3.1. CESIÓN DE USO

##### 3.1.1. Reglas generales

El párrafo primero de artículo 23.2 del TRLIS establece que *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 de los artículos 11.4 o 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.*

En la fórmula precedente se advierten dos componentes:

- Los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo intangible cedido.
- Las dotaciones para la amortización de los activos intangibles de vida útil definida, y la partida fiscalmente deducible relativa al deterioro de los activos intangibles con vida útil indefinida.

El primer componente describe la parte nuclear de la determinación de la renta imputable al activo intangible mediante la técnica de correlacionar los ingresos y gastos inherentes a la explotación del mismo. Nada nuevo añade esta fórmula a lo que se desprende de las reglas generales de cálculo de la renta, si bien no despeja dos incertidumbres, a saber, la pertinencia de la toma en consideración de los gastos de carácter indirecto y de los de naturaleza financiera.

La fórmula legal no hace referencia a los gastos de carácter indirecto, siendo así que los registros contables previstos en la letra e) del artículo 23.1 del TRLIS deben reflejarlos. Ahora bien, el motivo por el que los gastos indirectos deben reflejarse no puede ser otro que su cómputo a efectos de determinar la renta susceptible de disfrutar del incentivo fiscal.

En lo que concierne a los gastos financieros, la respuesta es más dudosa pues los mismos no están correlacionados con los ingresos, sino que remuneran a quienes han cedido a la empresa el uso de capitales que financian sus operaciones.

El segundo componente de la fórmula incluye, entre los gastos a tomar en consideración, la amortización del intangible de vida útil definida (art. 11.4 TRLIS) y el deterioro del intangible de vida útil indefinida (art. 12.7 TRLIS), debiendo tomarse en los dos casos el importe fiscalmente deducible, aun cuando sea distinto del gasto contable.

### 3.1.2. Regla para activos intangibles no reflejados en contabilidad

El segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS establece 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 podrán, 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 es una conducta contable adecuada.

La regla del 80% puede ensanchar extraordinariamente la renta imputable a la cesión de uso del activo intangible y, consecuentemente, ensanchar la potencia del incentivo fiscal de manera importante recortando, eso sí, la recaudación correspondiente a otras fuentes de renta.

Ejemplo. Renta total: 100; ingresos de cesión de activo intangible: 80; renta imputable a la cesión del activo intangible: 64; renta imputable a otras fuentes de renta: 36 (100 – 64).

Ahora bien, una cosa es que no se hallen inscritos en el balance y otra, muy diferente, que no pueda guardarse registro de los costes incurridos para la creación del activo intangible. ¿Qué otra cosa son y muestran los registros a que hace referencia el propio artículo 23.1 e) del TRLIS?

En efecto, estos registros deben dar cuenta de los gastos, directos e indirectos, con independencia de que el activo intangible se hubiere registrado o no en el activo del balance. Así, en el ejemplo precedente podría suceder que los gastos, directos e indirectos, se cifraran en 50, de manera tal que la renta imputable a la cesión del activo intangible sería 30 ( $80 - 50$ ) y, por ende, la renta imputable a otras fuentes de renta 70 ( $100 - 30$ ). Las distorsiones que la regla del 80% puede deparar son acusadas cuando concurren varias fuentes de renta, e inapreciables si la única fuente de renta es la imputable al activo intangible. Por eso, la regla del 80%, u otra similar, está especialmente indicada cuando el incentivo fiscal tiene por finalidad fomentar la constitución de entidades instrumentales dedicadas a la explotación de activos intangibles. Cuestión distinta, que se examinará más adelante, es la pertinencia de estas políticas fiscales.

### 3.2. TRANSMISIÓN

El último párrafo del artículo 23.1 del TRLIS extiende el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión de los activos concernidos, siempre que las entidades que la realizan *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*.

Como se ha indicado, esta norma es novedosa. 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 pertenece al mismo grupo mercantil que la cedente, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

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. ¿Se aplica la regla del 80% si el activo no está reconocido en el activo del balance de la entidad cedente?

Cabe la respuesta afirmativa, por cuanto la regla del 80% versa sobre la *cesión* de los activos, esto es, no solo sobre la *cesión de uso*. También cabe la respuesta negativa, por cuanto la regla del 80% se construye de manera accesoria respecto de la prevista en el párrafo primero, la cual se refiere a la *cesión de uso o de explotación*.

La lógica aconseja limitar la aplicación de la regla del 80%, habida cuenta de su carácter residual, pero es cierto que, en materia de incentivos fiscales, el hilo conductor de la lógica no es fácil de aprehender.

### 3.3. EXPLOTACIÓN DIRECTA

Las patentes, los modelos de utilidad y los restantes derechos contemplados en el párrafo inicial del artículo 23.1 del TRLIS pueden ser aplicados por la entidad que los ha creado o adquirido 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 Holanda, Reino Unido y Luxemburgo, aplican el *patent box* sobre la parte de renta derivada de la comercialización de bienes y servicios para cuya producción sean utilizados los activos intangibles (*embedded royalties*).

El artículo 23 del TRLIS 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 se instala en el escenario de la dualidad entre la entidad creadora y la utilizadora del activo intangible. Para lograr esa dualidad debe desgajarse la actividad de creación del activo de la actividad de explotación del mismo. Las fórmulas jurídicas que a tal efecto pueden utilizarse son diversas, pero es conveniente recordar que la Consulta V2644/2011 (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 consagrada a esa tarea, la cual cedería a las entidades del grupo mercantil que realizan 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 del propio grupo mercantil pueden disfrutar del incentivo fiscal, aunque no así las precedentes de la transmisión de su propiedad.

Por tanto, el incentivo fiscal no está supeditado a que las rentas se obtengan frente a terceros, excepto si el cauce jurídico es la transmisión de la propiedad del activo, pero sí lo está a que la renta se derive de una transacción que verse sobre la cesión de uso o explotación del activo intangible, aun cuando se realice en el seno de un mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

#### 4. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DEL INCENTIVO FISCAL

El apartado 2 de la antigua redacción del artículo 23 del TRLIS establecía *que la reducción no se aplicará a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis*.

Esta cortapisa ha sido suprimida, lo que supone pasar de un incentivo fiscal de disfrute limitado en el tiempo a otro de disfrute ilimitado. Sin embargo, tal limitación continuará aplicándose en relación con las cesiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013,

de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria cuadragésima del TRLIS, a cuyo tenor *las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, se regularán por lo establecido en el artículo 23 de esta Ley, según redacción dada al mismo por la disposición adicional octava ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio...* En el mismo sentido, la disposición final decimotercera e) de la Ley 14/2013 establece que *la redacción dada al artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que contiene el artículo 26.Dos, surtirá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de esta Ley.* La Ley 14/2013 entró en vigor el día 29 de septiembre de 2013, esto es, el siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Las dos normas transcritas definen la aplicación en el tiempo de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS establecida por la Ley 14/2013. La clave está en determinar cuándo deben entenderse realizadas las cesiones del derecho de uso o de explotación sobre los activos intangibles.

Si se enfoca la cuestión desde la perspectiva puramente material de la aplicación de los activos intangibles a la actividad económica de la entidad cesionaria, la cesión de uso se produce día a día, de manera tal que la nueva redacción del artículo 23 se aplicaría respecto de las rentas devengadas a partir del 29 de septiembre de 2013. Ahora bien, bajo este enfoque, las normas transitorias serían superfluas, ya que todas las rentas estarían amparadas por la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS.

Si se enfoca la cuestión desde la perspectiva de la fecha de celebración de los contratos en cuya virtud se cedió el uso, se llega a la conclusión de que la nueva redacción del artículo 23 será aplicable a las rentas derivadas de los contratos celebrados a partir del 29 de septiembre de 2013.

Dicho esto, es claro que se promueve un interés por cancelar los contratos previos al 29 de septiembre de 2009 y concluir otros nuevos con el mismo objeto. En el contexto de una regulación que amplía el contenido del incentivo fiscal no se advierte cuál puede ser el objetivo restrictivo de la norma transitoria.

## 5. ASPECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL

El artículo 23.1 del TRLIS establece que las rentas concernidas *se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe.*

### 5.1. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La liquidación del incentivo fiscal incide sobre la determinación de la base imponible. No se trata de una reducción de la base imponible, previamente determinada, para conformar una

base liquidable en el sentido del artículo 54 de la Ley General Tributaria, sino de que el 60% de la renta afectada, determinada en la forma anteriormente expuesta, no se integra en la base imponible. En efecto, en el Impuesto sobre Sociedades no se recoge la figura de la base liquidable.

En consecuencia, si hubiere bases imponibles negativas pendientes de aplicación, la base imponible previa a la compensación ya estará depurada del 60% de la renta afectada. En suma, ese importe para nada ha de ser tomado en consideración en orden a la determinación de la base imponible, la cual, eventualmente, puede resultar negativa.

En la técnica de liquidación que se contiene en el modelo de declaración (200), el incentivo fiscal se concreta en un ajuste negativo respecto del resultado contable. Este ajuste negativo tiene carácter permanente.

Consecuentemente afecta a todos los límites que se construyen sobre base imponible o cuota íntegra o sus derivadas, pero no a aquellos otros que están desligados de esas magnitudes, como puede ser el límite a la deducción de los gastos financieros del artículo 20 del TRLIS.

## 5.2. RELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El artículo 23.3 del TRLIS 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) del TRLIS 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 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. Canon de la cesión: 100, impuesto extranjero: 8 (100/8%), renta 30, renta gravable 12 (30/40%), cuota íntegra: 3,6 (12/30%), límite de deducción: 3,6.

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 el 40% de la renta imputable a la cesión del activo intangible.

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.

### 5.3. RELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

El artículo 23.8 establece que *la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta Ley.*

No es claro si la incompatibilidad se establece con carácter absoluto o bien limitada a la porción de renta no integrada en la base imponible por causa del incentivo, mas como quiera que la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS versa sobre *las rentas positivas integradas en la base imponible*, ha de interpretarse que se trata de una incompatibilidad absoluta, puesto que la limitada ya estaba lograda por obra de ese precepto. La interpretación alternativa implicaría que la norma en cuestión sería superflua o, cuando menos, meramente clarificadora, pero carente de un mandato efectivo.

Corresponde al obligado tributario elegir uno de los dos incentivos fiscales. Considerando un tipo de gravamen del 30%, el punto de equilibrio entre los dos incentivos fiscales se alcanza para una deducción por reinversión del 18%. Por tanto, actualmente es más beneficioso el incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS.

### 5.4. ACUERDOS PREVIOS DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN

Los apartados 6 y 7 del artículo 23 del TRLIS establecen dos acuerdos previos.

El apartado 7 regula el acuerdo previo *de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1*, esto es, a las patentes y otros activos intangibles de naturaleza similar. Este acuerdo previo de calificación puede ir acompañado de un acuerdo *de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.*

La solicitud de acuerdo previo debe presentarse antes de la realización de las operaciones. ¿Antes de que la entidad inicie una nueva línea de actividad conducente a la creación de los activos intangibles? ¿Antes de cada proyecto de creación de los activos intangibles? ¿Antes de la cesión o transmisión? El artículo 32 bis) del RIS indica que la solicitud de acuerdo deberá presentarse *con carácter previo a la realización de las operaciones que motivan la reducción*, y consistiendo estas en la cesión de uso o en la transmisión del activo intangible, parece que el momento más tardío es el inmediatamente anterior a la formalización de los correspondientes contratos. Nada obsta, sin embargo, a que la presentación se produzca en un momento anterior, en la línea sugerida en las dos primeras interrogaciones, incluso si no existiera una previsión definida de explotación del potencial activo intangible mediante cesión de uso o transmisión.

El objeto del acuerdo previo es, esencialmente, una calificación. La Administración tributaria quedará vinculada por la misma.

El apartado 6 regula el acuerdo previo *de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.*

También la solicitud de acuerdo previo de valoración debe presentarse antes de la realización de las operaciones. Esta solicitud tiene pleno sentido cuando la cesión del uso sobre el intangible se realiza a favor de una persona o entidad vinculada o, igualmente, cuando la transmisión se realiza a favor de una persona o entidad vinculada, si bien este caso será marginal, habida cuenta de que las transmisiones entre entidades del grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, no habilitan el incentivo fiscal.

Por el contrario, cuando la cesión de uso o la transmisión se realiza frente a terceros, la valoración queda limitada a los gastos. En efecto, los ingresos son los que se deducen de los contratos que, lógicamente, serán los que consten en la contabilidad. Ahora bien, los gastos son los efectivamente incurridos, y la única cuestión que puede presentarse es la de su correcta imputación o asociación con los ingresos, la cual no pertenece, estrictamente, al campo de la valoración. Bien se comprende que el ámbito de la valoración es bastante limitado, cuando no inexistente en sentido propio.

Así pues, hay un acuerdo previo que versa sobre la valoración (apartado 6), y otro acuerdo previo que versa sobre la calificación (apartado 7). Sin embargo, la literatura legal del apartado 7 invita a pensar que el acuerdo de calificación ha de ir acompañado necesariamente del acuerdo de valoración. Por tanto, más que de acuerdo de calificación debería hablarse de acuerdo de calificación y valoración. No obstante, sustantivamente, esto es, atendiendo a su contenido material, cabe distinguir entre ambos, por más que el acuerdo de calificación haya de ir acompañado del acuerdo de valoración.

Como se ha indicado anteriormente, el acuerdo previo de valoración solo tiene sentido jurídico pleno en el contexto de operaciones entre entidades vinculadas, y en este contexto ya existe un expediente específico previsto en el artículo 16.7 del TRLIS. Por otra parte, el objeto del acuerdo previo de calificación podría alcanzarse por el cauce de las consultas de carácter vinculante a cargo de la Dirección General de Tributos. Tal vez por ello, el tercer párrafo del apartado 7 establece, de manera inusual, una regla competencial en cuya virtud se requiere *informe vinculante de la Dirección General de Tributos.*

¿Por qué, entonces, se abre la puerta a un acuerdo previo que puede definir la calificación y la valoración, incluso en las operaciones realizadas con terceros? Se opina que la respuesta debe hallarse en el deseo de fomentar el atractivo del incentivo fiscal y, por tanto, su utilización por parte de los grupos de empresas, señaladamente los de carácter multinacional.

Como es conocido, estos grupos multinacionales tienen a su disposición regímenes de *patent box* en distintos países, buena parte de ellos miembros de la Unión Europea. Un factor determinante de la elección es la certeza respecto del importe del incentivo fiscal y su firmeza, de manera

tal que no pueda ser discutido en sede de un procedimiento de inspección tributaria. Pues bien, ese factor se configura mediante el acuerdo previo. Desde esta consideración se comprende bien, se comparta o no, la función del mismo. Acudir al disfrute del incentivo fiscal bajo el paraguas del acuerdo previo de calificación y valoración es un comportamiento tan prudente como eficaz.

Seguramente el establecimiento de este tipo de acuerdos es la novedad más relevante, desde un punto de vista práctico, de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS introducida por la Ley 14/2013. Es una manifestación más de las denominadas *tax ruling practices*, bajo cuya capa se intuye que pueden deslizarse prácticas subrepticias de atracción de empresas o de meras titularidades formales de activos intangibles por ciertas jurisdicciones fiscales<sup>8</sup>, cuyo potencial efecto dañino sobre las actividades económicas y los ingresos fiscales de otras jurisdicciones podría ser muy elevado, de manera tal que los consensos que anidan tras el Código de Conducta devendrían papel mojado, todo ello, además y sin perjuicio de su dudosa compatibilidad con el principio de legalidad tributario. Con todo, el realismo político los caracteriza abiertamente como indispensables para el buen fin del denominado *patent box*. No es de importancia secundaria para la jurisdicción fiscal española, al menos, evitar la deslocalización de los activos intangibles generados por nuestras empresas<sup>9</sup>.

No deberían confundirse estas prácticas, tal vez irregulares en ciertos casos o aspectos, con los acuerdos previos internacionales en materia de precios de transferencia, pues la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales disipa todo comportamiento torcido o de favor.

## 5.5. GRUPOS FISCALES

El incentivo fiscal es aplicable en el caso de operaciones de cesión de uso realizadas entre entidades del grupo fiscal. Se presentaban al legislador dos opciones, a saber, conceder el incentivo en el periodo impositivo en el que se generan los ingresos y los correlativos gastos, o concederlo en el periodo impositivo en el que los bienes y servicios en cuya producción ha intervenido el activo intangible objeto de la cesión de uso han sido entregados o prestados, respectivamente, a terceros. La redacción original del artículo 23 del TRLIS acogió la primera opción, en tanto que la redacción vigente ha preferido la segunda.

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*.

<sup>8</sup> European Commission. *State aid: Commission orders Luxembourg to deliver information on tax practices* (comunicado de prensa de 24 de marzo de 2014. Luxemburgo ha proporcionado información general sobre los *tax rulings*, pero rehusó facilitar información específica de los concluidos en 2011 y 2012.

<sup>9</sup> ALBI IBÁÑEZ, E.: *Reforma Fiscal* (pág. 280).

Esta redacción, que implicaba una excepción al régimen de la consolidación fiscal, posibilitaba que el incentivo fiscal se pudiera disfrutar en el seno del grupo fiscal. 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 construcción del incentivo fiscal sobre los ingresos en vez de sobre las rentas obligaba, bien se comprende, a esa excepción de las normas del régimen de consolidación concernientes a las eliminaciones e incorporaciones.

El párrafo transcrito ha sido sustituido en la nueva redacción por otro que sujeta las operaciones sobre activos intangibles que pretendan 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.

El apartado 2 del artículo 16 del TRLIS establece el fundamento legal de la obligación de documentación y, si exceptuamos la sucinta franquicia prevista en su párrafo segundo, el grueso de la regulación es de naturaleza reglamentaria. Pues bien, a su tenor, aquella obligación de documentación no es exigible respecto de las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo fiscal [art. 18.2 a) RIS], de manera tal que, sustancialmente, la nueva redacción del artículo 23.4 del TRLIS no es sino una excepción de la norma reglamentaria. Seguramente hubiera sido más ortodoxo desde la perspectiva de la técnica legislativa ubicar la norma transcrita en sede reglamentaria.

La excepción está justificada, pues es obvio que la tributación del grupo fiscal se reduce a medida que aumenta el precio de la operación de cesión de uso o de transmisión de los activos intangibles concernidos<sup>10</sup>. Ahora bien, establecer un valor normal de mercado para estas operaciones se antoja extremadamente difícil, pues la ausencia de comparables es consustancial con la naturaleza de la propiedad industrial. De ahí la utilidad de los acuerdos previos de valoración, más todavía si esos acuerdos son de calificación y valoración.

En consecuencia, los ingresos y gastos, y los resultados derivados de las operaciones amparadas por el incentivo fiscal realizadas entre entidades del grupo fiscal han de eliminarse e incorporarse cuando se realicen frente a terceros, momento en el cual se aplicará el incentivo fiscal. 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.

Ejemplo. Cesión de uso de patente durante un año por 100; producción de 400 unidades en 2014, de las que son vendidas 300 a terceros en el propio ejercicio, y el resto en el siguiente; la patente procede de I+D+i cuyo coste de producción ascendió a 40; beneficios de la cesionaria: 62 (primer ejercicio), 23 (segundo ejercicio).

<sup>10</sup> LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: *Reforma Impuesto sobre Sociedades 2013. Memento Experto*, pág. 131.

Legislación anterior a la Ley 14/2013: cedente  $(100/50\% - 40) +$  cesionaria  $62 - 0$  eliminaciones = 72 (primer ejercicio); cedente  $0 +$  cesionaria  $23 = 23$  (segundo ejercicio).

Ley 14/2013: cedente  $(100 - 40) 40\% +$  cesionaria  $62 - (100 - 40) 40\%/100/400$  eliminaciones = 80 (primer ejercicio); cedente  $0 +$  cesionaria  $23 +$  incorporaciones  $(100 - 40) 40\%/100/400 = 29$  (segundo ejercicio).

Se observará que la eliminación se calcula sobre el importe de la renta integrada en la base imponible de la entidad cedente, esto es, la renta que resulta de la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS, a los efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 72.2 del TRLIS, a cuyo tenor las eliminaciones versan sobre los resultados que *estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal*.

La nueva forma de liquidación, tratándose de operaciones de cesión de uso de intangibles en el seno de un grupo fiscal, es más congruente con la naturaleza del régimen fiscal de los grupos.

## 6. LA CUANTIFICACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL EN LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

El impacto del incentivo fiscal depende, básicamente, de los siguientes factores:

- El perímetro de los activos intangibles amparados.
- Los requisitos relativos a la creación o adquisición del activo intangible.
- Los tipos de rentas que pueden acogerse al incentivo fiscal.
- La forma en cómo se determinan las rentas que pueden acogerse al incentivo fiscal.
- Los parámetros para cuantificar el importe del incentivo fiscal.

Cuanto más amplio sea el perímetro (también activos intangibles comerciales), menos exigentes los requisitos relativos a la creación (también activos adquiridos), más amplio el tipo de rentas (también las rentas embebidas en el precio de venta de los bienes y servicios en cuya producción intervino el activo intangible), menos precisas las formas de determinación (también métodos objetivos), y más generosos los parámetros, mayor será la potencia del incentivo fiscal.

Los tres primeros factores constituyen el núcleo sustantivo del incentivo fiscal. En apartados precedentes se ha ofrecido una pincelada de la legislación existente en los países de nuestro entorno. Los dos últimos factores contienen el núcleo técnico para la cuantificación del incentivo fiscal.

La determinación de la renta imputable a los activos intangibles puede realizarse bajo dos modalidades:

- Métodos de estimación directa. Tratan de delimitar la renta derivada de los activos intangibles mediante la identificación de los ingresos y gastos específicamente imputables a los mismos.
- Métodos objetivos. Tratan de estimar la renta derivada de los activos intangibles mediante la aplicación de porcentajes o ratios normativamente establecidos.

Los parámetros para cuantificar el incentivo fiscal pueden reducirse a dos modalidades:

- Mediante tipos de gravamen reducidos respecto de la renta imputable a los activos intangibles.
- Mediante reducciones de la base imponible respecto de la renta imputable a los activos intangibles.

El Reino Unido presenta una forma objetivada de cálculo de la renta imputable a los activos intangibles<sup>11</sup>. Los beneficios totales gravables, antes de intereses, se prorratean entre los ingresos brutos derivados de los activos intangibles y los ingresos brutos de otras fuentes. El importe así determinado es minorado en la renta rutinaria (10%/costes de administración general, amortizaciones de inmuebles, consultorías, transporte...). El saldo resultante es minorado en la cuantía de un canon nocional (traducción literal) imputable a las marcas comerciales calculado en un porcentaje (2-3%) de los ingresos brutos derivados de los activos intangibles. Sobre la cantidad así calculada se determina un crédito de impuesto que tiene por efecto práctico que la renta imputable a los activos intangibles tribute al 10%. No obstante, la entidad puede optar por un método de cálculo que podría denominarse directo, en cuyo caso, partiendo de los ingresos derivados de los activos intangibles, la entidad debe distribuir los gastos de manera razonable entre esos ingresos y los restantes. La posibilidad de optar implica una ventaja adicional. El *patent box* británico entra paulatinamente en vigor (2013, 60%; 2014, 70%; 2015, 80%; 2016, 90%), de manera tal que alcanzará la plenitud en 2017.

En Bélgica también se aplica una forma objetivada, calculada en el 80% de los ingresos imputables a los activos intangibles minorados en los gastos de licencias y las amortizaciones de dichos activos intangibles. El importe así calculado se resta de la renta gravable, aplicándose el tipo de gravamen ordinario al saldo resultante o base imponible. Por tanto, considerando que el tipo de gravamen es el 33,99% (33% más recargo del 3%), resulta un tipo efectivo del 6,8%.

En Francia se utiliza un método directo de determinación de la renta imputable a los activos intangibles, esto es, ingresos minorados en los gastos necesarios para su obtención. La renta así determinada tributa al 15%.

En Luxemburgo también se utiliza un método directo para determinar la renta procedente de los activos intangibles, y el 80% se excluye de la base imponible, lo que resulta en un tipo efectivo del 5,76%.

<sup>11</sup> HMRC. *The Patent Box*.

En los Países Bajos también se aplica un método directo, y la renta así determinada tributa al tipo de gravamen del 5%, que también es el efectivo.

En España, como se ha indicado, se aplica el método directo, excepto para los activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad. En el primer caso, el tipo efectivo es el 12% (30/40%), y en el segundo, puede ser mucho más bajo, en la medida en que el 80% de los ingresos procedentes de los activos intangibles exceda de la renta real.

## 7. REFLEXIONES DE POLÍTICA FISCAL

Los impuestos sobre los beneficios de los distintos Estados están empedrados de incentivos fiscales, regímenes preferenciales y técnicas asimiladas. El régimen del *patent box* es uno de ellos, pero no uno más.

En efecto, por el objeto sobre el que versa, esto es, los activos intangibles, tiene una gran potencia deslocalizadora, pero al tiempo y por la misma razón, tiene la vitola de contribuir a la promoción de lo que se ha dado en denominar la sociedad del conocimiento y la inteligencia.

Los dos perfiles acompañan al *patent box*. Tal vez por ello haya formado parte de la reforma fiscal emprendida por el gabinete Camerom, destinada a crear un ámbito altamente competitivo respecto de las actividades económicas, pero también ha sido y es objeto de las preocupaciones del Plan de Acción de la BEPS, siendo en la actualidad materia de debate en el Grupo del Código de Conducta de la Unión Europea.

Y, por encima de ambos perfiles, está la equitativa distribución de las cargas fiscales ¿Hay equidad en un incentivo fiscal que puede reducir drásticamente la tributación de los grupos multinacionales, verdaderos beneficiarios del mismo? ¿Si no la hubiera, estaría compensada por las eventuales ventajas que la sociedad del conocimiento y la inteligencia depararán a sus ciudadanos? ¿Se distribuirán esas ventajas equitativamente? ¿Forma parte el incentivo fiscal del cortejo de la desigualdad que se abate sobre las sociedades occidentales desde las dos últimas décadas?<sup>12</sup>

### 7.1. OBJETIVOS DEL *PATENT BOX* Y DISTRIBUCIÓN DE SU COSTE RECAUDATORIO

A grandes líneas, puede atisbarse que el denominado *patent box* puede perseguir cuatro tipos de objetivos que, incluso, pueden ser concurrentes:

---

<sup>12</sup> STIGLITZ, J., *El precio de la desigualdad*, observa que nuestro sistema de competencia global anima a las empresas a ubicarse no sobre la base de la eficiencia mundial, sino de la competencia tributaria; aunque es comprensible que eso sea muy del agrado de las empresas, ya que la competencia tributaria incrementa sus beneficios después de impuestos, distorsiona la economía global y socava la capacidad de imponer unos impuestos justos (pág. 344).

- El fomento de actividades de investigación y desarrollo, y, en general, las de creación de activos intangibles valiosos para la eficacia de los procesos productivos, sin pretensión definida de atraer inversiones extranjeras a tal efecto.
- Ese mismo fomento, pero en el contexto de una política fiscal que utiliza el Impuesto sobre Sociedades como palanca de atracción de la inversión exterior.
- La atracción de entidades que sean titulares de activos intangibles inteligentes, aun cuando no intervengan en su creación o lo hagan solamente en el aspecto financiero.
- La defensa contra los regímenes de *patent box* de otros países.

Los dos primeros objetivos son concurrentes. Si se protege la actividad de creación y explotación de determinados activos intangibles es inevitable que en un mundo sin fronteras económicas se produzca el efecto de atracción.

El fomento de las actividades de investigación y desarrollo es un objetivo de la Unión Europea. Los créditos de impuesto por razón de las actividades de investigación y desarrollo disfrutan del visto bueno de las autoridades comunitarias, con tal de que no discriminen por razón del país o territorio en el que materialmente se ejecute la actividad. Así, la deducción por actividades de investigación y desarrollo del artículo 35 del TRLIS comprende las actividades y pagos para la realización de las mismas *en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo*.

El régimen conocido como *patent box* podría entenderse como una ampliación de esos créditos fiscales por I+D+i. En efecto, el incentivo fiscal del *patent box* tendría como antecedente una actividad de I+D+i que, habiendo surtido fruto, genera ingresos cuya tributación se morigerara. Por tanto, el fundamento de política fiscal del *patent box* coincidiría con el de los créditos fiscales citados, esto es, fomentar las actividades de creación de activos intangibles derivados de las actividades de I+D+i.

Este traje puede vestir a aquellos regímenes de *patent box* que requieran que la creación del activo intangible corra a cargo de la entidad que reclama el disfrute del incentivo fiscal. Ahora bien, ya se ha visto que los regímenes de *patent box* existentes en ciertos Estados miembros de la Unión Europea se aplican también en relación con las rentas derivadas de activos intangibles adquiridos, si bien cumpliendo ciertos requisitos consistentes, básicamente, en un posterior desarrollo (Reino Unido, Holanda, Francia, Bélgica).

Cuestión distinta es la eficacia del incentivo fiscal en orden a promover la creación de activos intangibles o, cuando menos, para limitar la dependencia tecnológica<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español. En relación con el I+D+i entiende que el fomento vía fiscal del I+D+i es ineficiente.

La atracción de entidades que sean titulares de activos intangibles, en su más amplia expresión, se atisba nítidamente en los regímenes de Luxemburgo y Hungría, puesto que no es necesario que la entidad haya contribuido a la creación del activo intangible, ni tan siquiera que haya realizado posteriores desarrollos sobre el activo intangible adquirido de terceros y, además, se aplican a activos intangibles que, como las marcas y nombres comerciales, solo remotamente pueden ser considerados en limitadísimos casos como subproductos de las actividades de I+D+i.

En fin, el objetivo del régimen del *patent box* también puede ser meramente defensivo. En este caso se trataría de neutralizar el efecto llamada de los regímenes similares de otros países del entorno, en el sentido socio-político más que geográfico. El cálculo es bien sencillo, a saber, el incentivo fiscal del *patent box* puede tener un coste recaudatorio inferior al derivado de la migración de la actividad creadora del activo intangible o incluso de su mera tenencia. Por tanto, valdría la pena establecer un régimen de *patent box* que, aunque supusiera un coste recaudatorio directo, evitaría el coste recaudatorio difuso derivado de la emigración de la actividad de creación de activos intangibles al extranjero.

Así, en el caso de España, se trataría de neutralizar el incentivo que, para nuestros grupos multinacionales, podrían tener los regímenes de *patent box* de otros países de nuestro entorno. Ciertamente, si los activos intangibles hubieran de ser utilizados por entidades del grupo multinacional residentes en territorio español la deslocalización de la renta derivada del activo intangible podría ser frustrada por la transparencia fiscal internacional del artículo 107.1 c) del TRLIS, pero esa técnica sería ineficaz cuando los usuarios del activo intangible fueran entidades del grupo multinacional residentes en el extranjero o, más todavía, cuando los usuarios fueran terceros.

La consideración conjunta de los objetivos del régimen del *patent box* permite esbozar sus previsibles efectos recaudatorios:

- Reducirá la carga fiscal de los grupos multinacionales cuyas actividades estén relacionadas con los activos intangibles protegidos por dicho régimen. En rigor, toda vez que algunos regímenes protegen los activos intangibles puramente comerciales, el abanico de posibles beneficiarios no será despreciable. Estos grupos multinacionales podrán aprovechar el régimen de su propio país o el de otros países.
- También reducirá la carga fiscal de los grupos puramente locales, cuando se hallen situados en países en los que se aplique dicho régimen fiscal. Por el contrario, estos grupos no podrán aprovechar los regímenes establecidos por otros países.
- Las jurisdicciones fiscales que soportarán la merma recaudatoria serán las que haya establecido el régimen, pero también aquellas otras que, a consecuencia del mismo, sufran la migración de actividades de creación de activos intangibles.
- Algunas jurisdicciones fiscales serán netamente ganadoras. Se trata de aquellas en las que el saldo migratorio de actividades de creación de activos intangibles resulte tan positivo que compense el coste recaudatorio del incentivo fiscal.

No debería pasarse por alto otro aspecto, relacionado con los precios de transferencia. En efecto, el incentivo fiscal incita a la concertación, entre partes vinculadas, de unos precios que desplacen la renta hacia la entidad que goza del *patent box*. Ahora bien, corregir ese desplazamiento mediante la aplicación del principio del valor normal de mercado es particularmente difícil tratándose de activos intangibles.

Nótese, a modo de resumen, que el *patent box* afecta no solo a los países que lo tienen establecido sino a otros, básicamente, del mismo entorno económico.

## 7.2. EL *PATENT BOX* Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Nada tiene de extraño que la implantación del *patent box* en el Reino Unido a partir de abril de 2013 haya provocado el reproche de la autoridad fiscal alemana. Cuestión distinta es que ese reproche tenga fundamento jurídico.

Desde luego, este régimen no violenta el principio de no discriminación ni las libertades comunitarias. En efecto, en esencia, no es sino una disminución de la presión fiscal sobre las rentas derivadas de ciertos activos intangibles, con independencia del país o territorio en el que dichos activos se hubieren creado, y del lugar donde resida la entidad que los explote.

En efecto, el artículo 23 del TRLIS no exige que la actividad de creación del activo intangible se realice en territorio español. Por otra parte, si una entidad residente en cualquier otro Estado miembro realizara en territorio español, mediante establecimiento permanente, las operaciones determinantes de las rentas amparadas por el régimen del *patent box*, también tendría derecho al incentivo fiscal, habida cuenta de que la base imponible del establecimiento permanente se determina de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 TRLIRNR). En fin, el lugar de la residencia del cesionario también es irrelevante.

Tampoco violentan abiertamente las normas concernientes a las ayudas de Estado establecidas en el artículo 107 del TFUE, pues el régimen del *patent box* no está dirigido a favorecer a unas determinadas empresas o producciones. Este régimen es aplicable a todo tipo de entidades, con independencia del sector productivo en el que se ubiquen, si bien es cierto que, en la práctica, serán las entidades incrustadas en los sectores de alta tecnología las que lo disfrutarán con mayor intensidad. Por otra parte, la promoción de las actividades de I+D+i es congruente con la denominada Estrategia de Lisboa. No obstante, el razonamiento precedente debe ser matizado cuando pueden acogerse al incentivo fiscal las marcas, nombres comerciales, programas de ordenador y otros activos intangibles similares. Tal vez esta sea la razón por la que la Comisión haya solicitado información a Luxemburgo, con particular insistencia debido a las reticencias observadas<sup>14</sup>, y a otros Estados miembros, sobre los denominados *IP regimes*.

<sup>14</sup> European Commission. *State aid: Commission orders Luxembourg to deliver information on tax practices* (comunicado de prensa de 24 de marzo de 2014).

No es tan clara la congruencia del *patent box* con el Código de Conducta. En el Consejo Ecofin de 10 de diciembre de 2013, se acordó invitar al Grupo del Código de Conducta para que evaluara el citado régimen fiscal, a la luz del principio de igualdad de trato, tomando en consideración los desarrollos internacionales sobre la materia, incluyendo los criterios establecidos en la iniciativa BEPS de la OCDE<sup>15</sup>. Debe tenerse en cuenta que el tercer requisito del Código de Conducta para la identificación de un régimen dañino versa sobre *las ventajas que se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real dentro del estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales*. Este requisito podría afectar a los regímenes de *patent box* que no requieren la creación del activo intangible mediante una actividad técnica y económica, expresamente dirigida a dicha creación.

### 7.3. EL PATENT BOX Y LA BEPS

¿Quieren los Estados gravar a los grupos multinacionales al menos de la misma manera a como gravan a las empresas puramente locales? ¿Pueden los Estados hacerlo? La respuesta a la primera cuestión prejuzga, evidentemente, la pertinencia de la respuesta a la segunda.

La respuesta a la primera pregunta, en el plano del deber ser, es elemental. En efecto, en el contexto del Estado liberal-democrático, asido al principio de igualdad ante la ley, no se concibe el privilegio fiscal. Es el deber ser el que empuja, en el campo fiscal, el programa BEPS de la OCDE. Pero no es claro que el deber ser pueda imponerse a la realidad de los intereses en presencia.

Sabido es que la ciencia política, en el análisis del Estado, y en particular en el del proceso de adopción de decisiones y políticas públicas, ha bosquejado un conjunto de teorías. Así, frente al Estado como un ámbito neutral en el que compiten los distintos intereses, se sitúa el Estado elitista, dominado por elites económicas y políticas<sup>16</sup>. Estas teorías, que no pretenden validez excluyente, sí son útiles para ilustrar la causa de las discrepancias entre el ser y el deber ser. En un Estado elitista, y por supuesto dentro de un contexto de formas democráticas, los intereses de una determinada élite pueden prevalecer, e incluso disfrutar de la aquiescencia de las mayorías no directamente beneficiadas que intuyen ventajas indirectas, reales o quiméricas<sup>17</sup>.

Pero, incluso si se admitiera que los Estados desean imponer la igualdad fiscal y que rechazan cualquier forma de discriminación carente de justificación objetiva, restaría por saber si pueden ellos hacerlo por sí solos. Así, la respuesta a la segunda cuestión, en el contexto de un mundo sin fronteras económicas, probablemente deba ser negativa. Los Estados por sí solos no pueden hacer frente a los requerimientos de la igualdad en el dominio fiscal o, más precisamente, en el de la tributación de los beneficios de los grupos multinacionales. En el entorno de la glo-

<sup>15</sup> Ecofin 3281st Council meeting.

<sup>16</sup> HEYWOOD, A.: *Introducción a la Teoría Política* (pág. 102 y ss.).

<sup>17</sup> BAUMAN, Zygmunt: *¿La riqueza de unos pocos nos beneficia a todos?*, Capítulo 2.

balización económica y financiera, para alcanzar sus propios fines, los Estados deben cooperar mediante la aceptación y puesta en práctica de las normas y criterios emanados de las organizaciones internacionales y supranacionales que ellos mismos han creado<sup>18</sup>. Sin un fortalecimiento de la gobernanza en materia fiscal, será imposible enderezar los regímenes fiscales privilegiados.

El proyecto BEPS, tal y como se plantea en el ámbito de las relaciones internacionales, es una buena muestra de esa gobernanza, si bien en su forma más débil, ya que sus productos no tienen fuerza jurídica, sino que se trata de meras recomendaciones, eso sí, dotadas de la fuerza política inherente a la institución de la que emanan.

De las acciones previstas en el Plan de Acción, las que llevan los números 5 y 10<sup>19</sup> podrían albergar el análisis y las recomendaciones sobre los regímenes de *patent box*. En efecto, la OCDE se propone actualizar los criterios sobre prácticas tributarias perniciosas, así como utilizar un criterio holístico para evaluar los regímenes preferenciales existentes<sup>20</sup>, y revisar la aplicación del principio de libre concurrencia en el ámbito de los intangibles<sup>21</sup>.

La OCDE pretende actualizar su trabajo de 1998<sup>22</sup>, probablemente porque muchos de los regímenes fiscales privilegiados ya no estén acompañados del *ring-fencing* y se hallen camuflados en la

<sup>18</sup> SORENSEN, G.: *La transformación del Estado* (pág. 90 y ss.).

<sup>19</sup> PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS – © OCDE 2014. Puntos 5 y 10.

<sup>20</sup> Ídem. Punto 5: Los regímenes preferenciales siguen siendo un área clave de presión. En 1998, la OCDE publicó un informe (OCDE, 1998) sobre prácticas tributarias perjudiciales basado hasta cierto punto en la constatación de que una «carrera de igualación a la baja» se traduciría en última instancia en que los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas móviles se igualarían a cero en todos los países, fuera este o no el objetivo de política tributaria que un país determinado tratase de alcanzar. De hecho, acordar un conjunto de reglas comunes podría ayudar a los países a preservar su soberanía en las decisiones en materia tributaria. Las preocupaciones políticas subyacentes expresadas en el Informe de 1998 en cuanto a la «carrera de igualación a la baja» en la base del impuesto sobre rentas móviles son tan relevantes hoy como lo fueron hace 15 años. Sin embargo, la «carrera de igualación a la baja» a menudo toma hoy en día menos la forma tradicional de regímenes bien delimitados y se produce más en forma de reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos (tales como ingresos de actividades financieras o de cesión de intangibles). El informe de BEPS solicita propuestas para desarrollar «soluciones que combatan más eficazmente los regímenes perniciosos, teniendo en cuenta factores tales como la transparencia y la sustancia». En cumplimiento de este objetivo, se reorientará el trabajo del Foro sobre prácticas tributarias perniciosas para desarrollar soluciones más eficaces.

<sup>21</sup> Punto 10: En ocasiones se proponen sistemas alternativos para la distribución de los ingresos, incluyendo los sistemas basados en fórmulas. Sin embargo, la importancia de una acción concertada y las dificultades prácticas para lograr un acuerdo sobre el nuevo sistema y para una implementación consistente en todos los países se traducen en que, más que intentar sustituir el sistema actual de precios de transferencia, la mejor opción es abordar directamente los defectos en el sistema actual, en particular respecto a los retornos relacionados con activos intangibles, riesgo y sobre-capitalización. Sin embargo, algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena concurrencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización para hacer frente a estas deficiencias.

<sup>22</sup> *Harmful Tax Competition*. OCDE.

estructura del Impuesto sobre Sociedades, como podría ser el caso del *patent box*<sup>23</sup>. Una recomendación de la OCDE en el marco del programa BPES parece ineludible, pero no es claro cuál podría ser su sentido, habida cuenta la abundante difusión que el régimen del *patent box* ha alcanzado<sup>24</sup>.

Con todo, es de esperar que, bajo la orientación explicitada de buscar *soluciones que combatan más eficazmente los regímenes perniciosos, teniendo en cuenta factores tales como la transparencia y la sustancia*, queden afectados todos aquellos regímenes de *patent box* que no estén basados en la creación de los activos intangibles sino en la mera recepción de los mismos para dar cobijo a unas rentas claramente desviadas por motivos fiscales.

---

<sup>23</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios a otras Jurisdicciones (BEPS). ¿El Final, el Principio del Final o el Final del Principio?» (*QF*, enero 2014).

<sup>24</sup> QUINTANA ELENA, I.: *Competencia fiscal perniciosa y regímenes preferenciales para intangibles*. Presentación en las sesiones de Fiscalidad Internacional de la Universidad Carlos III (marzo de 2014).