

REVISTA

Quincena Fiscal

Núm. 20

Noviembre

2023

Directores

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Catedrático Universidad de Valladolid

JUAN CALVO VÉRGEZ

Catedrático Universidad de Extremadura

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático Universidad de Navarra. Abogado

Vocales

RAFAEL CALVO ORTEGA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

EMILIO CUATRECASAS

Cuatrecasas Abogados

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

Catedrático Universidad de Extremadura

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

Catedrático Universidad Complutense de Madrid

MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA

Catedrática Universidad de Oviedo

SILVIA LÓPEZ RIBAS

Inspectora de Finanzas del Estado

LUIS LÓPEZ TELLO

Inspector de Finanzas del Estado (exc.)

RICARDO LOZANO ARAGÜÉS

Inspector de Finanzas del Estado

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de Finanzas del Estado

MARÍA TERESA SOLER ROCH

Catedrática Universidad de Alicante

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático UNED. Abogado

MIGUEL CRUZ AMORÓS

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid y UNED

ADRIANO DI PIETRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Director de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios
Universidad de Bolonia

EVALUADORES EXTERNOS

FERNANDO SERRANO ANTON

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

AMPARO GRAU RUIZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

SUSANA ANÍBARRO PÉREZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid

AMABLE CORCUERA TORRES

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Burgos

MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba



REVISTA

Quincena Fiscal

Número 20 • Noviembre 2023



Incluye
soporte electrónico

Para cualquier consulta no dudes en ponerte en contacto con nuestro Servicio de Atención al Cliente, a través del siguiente enlace:

https://areacliente.thomsonreuters.es/solicitud_alta_area_cliente?tipo=nosuscriptor

Esta revista ha sido clasificada, evaluada e indexada por los siguientes sistemas de información y bases de datos de calidad editorial de revistas científicas:



CARHUS PLUS



Dialnet



Esta revista ha sido seleccionada por el CGPJ para su utilización por los miembros de la carrera judicial

Revista Quincena Fiscal no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.6 b) del Reglamento 3/2010 (BOE de 22 de noviembre de 2010), manifestamos que los textos de las resoluciones judiciales incluidos en la presente obra proceden del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y se corresponden exactamente con los distribuidos de forma oficial por el citado Organismo. La manipulación de dicho texto por parte de Editorial Aranzadi se puede limitar a la introducción de citas y referencias legales y jurisprudenciales.

© 2023 [Editorial Aranzadi, S.A.U.]

Editorial Aranzadi, S.A.U.
31190 Cizur Menor (Navarra)
DL NA 1914-1992
ISSN 1132-8576

Printed in Spain. Impreso en España
Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.
Impresión: Rodona Industria Gráfica, S.L.
Polígono Agustinos, calle A, nave D-11
31013 Pamplona



SUMARIO

EDITORIAL

- El alcance de la reserva de ley en los tributos locales (II) 9
Alejandro Menéndez Moreno

ESTUDIOS

- Okupaciones ilegales de viviendas e inmuebles. Aspectos fiscales y consecuencias tributarias 21
Miguel de Haro Izquierdo
- El papel de la Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria y en los contribuyentes: desafíos y oportunidades 51
Mónica Serra García
- Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas procedentes de determinados activos intangibles: «patent box» 71
José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

LEGISLACIÓN

- RESEÑAS DE LEGISLACIÓN 99
Juan Calvo Vérguez

JURISPRUDENCIA

► COMENTARIO

- La delimitación jurisprudencial europea y constitucional del «ne bis in idem». A propósito de la STS de 27 de julio de 2023 113
Miguel Ángel Collado Yurrita

► RESEÑAS DE JURISPRUDENCIA

Juan Calvo Vérguez

Consecuencias derivadas de la entrada de una resolución en un órgano de la AEAT

La entrada de una resolución en un órgano de la AEAT equivale a informar a cualquier órgano de esa administración 125

Vinculación entre el valor catastral fijado en la aprobación de una ponencia de valores y el valor comprobado por la administración

Imposibilidad de sustituir el valor catastral determinado a partir de una ponencia de valores por el valor comprobado en el seno de un procedimiento de comprobación de un impuesto ajeno 128

Tasas locales

Imposibilidad de que los entes locales establezcan diferencias en las cantidades que cobran a través de una tasa por la utilización de instalaciones deportivas según los usuarios estén o no empadronados en el municipio, al no constituir este un criterio razonable y objetivo 131

Imputación por parte de un grupo empresarial a sus filiales extranjeras de gastos por dirección y generales de administración

Los grupos empresariales solo pueden imputar a sus filiales extranjeras los gastos por dirección y generales de administración exclusivamente realizados para los fines de dichos establecimientos permanentes 133

Deducibilidad en el IS de las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil

Una sociedad puede deducirse en su IS las retribuciones de los administradores si estas se incluyen en los estatutos, están correctamente contabilizadas y los servicios prestados no son discutibles, con independencia de que la entidad pagadora cuente con un socio único 135

Consecuencias derivadas de la anulación de una liquidación por razones de fondo o sustantivas

Siendo anulada una liquidación por razones de fondo o sustantivas la administración no puede completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar sus actuaciones 140

Responsabilidad tributaria de los miembros de un consejo de administración

La remisión de burofaxes manifestando el desacuerdo con la gestión de una sociedad no desvirtúa la responsabilidad de uno de los miembros del consejo de administración cuando se remiten con posterioridad a los períodos impositivos en los que resulta exigible 141

► RESEÑAS DE FISCALIDAD EUROPEA

Juan Calvo Vérez

Compensación de la falta de devolución del IVA indebidamente recaudado en un plazo razonable por la administración

La falta de devolución del IVA indebidamente recaudado en un plazo razonable por la administración debe compensarse mediante el pago de intereses de demora 147

Consecuencias derivadas de la salida irregular del régimen suspensivo de un producto sujeto a impuestos especiales

La salida irregular del régimen suspensivo de un producto sujeto a impuestos especiales impide la concesión de una franquicia del pago del impuesto al depositario autorizado 149

CALENDARIO FISCAL 2023 151

CÓDIGO ÉTICO 153

NORMAS DE PUBLICACIÓN. INSTRUCCIONES A LOS AUTORES 155

Guía de uso para acceso al soporte electrónico.



TRATAMIENTO FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES: «PATENT BOX»

*FISCAL TREATMENT IN CORPORATION
TAX OF INCOME FROM CERTAIN
INTANGIBLE ASSETS: PATENT BOX*

JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI

Profesor Titular Universidad
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Quincena Fiscal 20 • Noviembre 2023 • Págs. 71 a 96

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. ANTECEDENTES. NORMATIVA VIGENTE. RÉGIMEN TRANSITORIO. 1. *Antecedentes normativos*. 2. *Normativa vigente*. 3. *Régimen transitorio*. III. ACTIVOS INTANGIBLES GENERADORES DE LA RENTA SUSCEPTIBLES DE REDUCCIÓN. 1. *Concepto de activo intangible*. 2. *Ámbito de aplicación de la reducción: activos intangibles incluidos y excluidos*. 2.1. *Idea general*. 2.2. *Activos intangibles objeto de reducción*. 2.3. *Activos intangibles excluidos de reducción*. IV. RENTAS SUSCEPTIBLES DE REDUCCIÓN. 1. *Idea general*. 2. *Rentas positivas*. 3. *Rentas negativas*. V. REQUISITOS LEGALES EXIGIBLES PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN. 1. *Creación del activo cedido –en todo o en parte– por la entidad cedente*. 2. *Utilización por la entidad cesionaria de los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica*. 3. *Condiciones de la residencia fiscal del cesionario del activo intangible*. 4. *Determinación del importe de prestaciones accesorias a la cesión del activo intangible*. 5. *Registros contables*. VI. CÁLCULO DE LA REDUCCIÓN. VII. AJUSTE EN CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PATENT BOX Y DE LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL. VIII. ACUERDO PREVIO DE VALORACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

IX. ACUERDO PREVIO DE CALIFICACIÓN DE LOS INTANGIBLES Y VALORACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR SU CESIÓN O TRANSMISIÓN Y DE LOS GASTOS ASOCIADOS. X. BIBLIOGRAFÍA.

Resumen: El aprovechamiento de determinados conocimientos técnicos aplicables al ámbito comercial e industrial mediante la cesión de su uso y explotación o su transmisión a terceros goza en el Impuesto sobre Sociedades español y en el ordenamiento tributario de otros países de nuestro entorno (Estados miembros de la Unión Europea como Francia, Italia, Países Bajos), de un tratamiento fiscal muy favorable. En este artículo se analiza la normativa aplicable en España en materia del «patent box»: sus antecedentes, normativa en vigor y régimen transitorio; el concepto de activo intangible; determinación de los intangibles generadores de la renta susceptibles de reducción; rentas objeto del beneficio fiscal; requisitos legales exigidos para la aplicación de la reducción; cálculo de la reducción; y los acuerdos previos a que puede llegar el contribuyente con la Administración tributaria para prevenir el fraude fiscal y evitar conflictividad.

Palabras clave: Reducción rentas cesión activos intangibles.

Abstract: The use of certain technical knowledge applicable to the commercial and industrial field through the transfer of its use and exploitation or its transmission to third parties is included in the Spanish Corporate Tax and in the tax system of other neighboring countries (Member States of the European Union such as France, Italy, Netherlands), with very favorable tax treatment. This article analyzes the regulations applicable in Spain regarding the patent box: its background, regulations in force and transitional regime; the concept of intangible assets; determination of the intangibles that generate income that are susceptible to reduction; income subject to the tax benefit; legal requirements required for the application of the reduction; reduction calculation; and the prior agreements that the taxpayer can reach with the Tax Administration to prevent tax fraud and avoid conflict.

Keywords: Patent box.

Fecha de recepción: 16-10-2023

Fecha de aceptación: 17-10-2023

ABREVIATURAS

apdo.	apartado
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BOE	Boletín Oficial del Estado
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
I+D	Investigación y desarrollo
I+D+i	Investigación, desarrollo e innovación tecnológica
IS	Impuesto sobre Sociedades

LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
núm.	número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OM	Orden ministerial
pág.	página
págs.	páginas
PGC	Plan General de Contabilidad
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RD	Real Decreto
RD Leg.	Real Decreto Legislativo
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
ss.	siguientes
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-administrativo Central
UE	Unión Europea
Vid.	Véase

I. INTRODUCCIÓN¹

El aprovechamiento de determinados conocimientos técnicos aplicables al ámbito comercial e industrial mediante la cesión de su uso y explotación o su transmisión a terceros goza en el Impuesto sobre Sociedades (IS) español y en el ordenamiento tributario de otros países de nuestro entorno², de un tratamiento fiscal muy favorable.

No obstante, a veces, este régimen fiscal –tan propicio para el fomento de la actividad innovadora– es, sorprendentemente, poco conocido, casi ignorado por muchas empresas, para desgracia del desarrollo de la investigación e innovación en España.

Sea como fuere, el incentivo está recogido en nuestra normativa vigente y ha sido concebido por el legislador como un estímulo que entierre definitivamente el desafortunado *...que inventen ellos*, escrito por el insigne rector salmantino.

1. Este artículo se encuadra en el Proyecto de investigación del Ministerio (en el que el autor participa como miembro investigador) *Medidas legales y fiscales para el mantenimiento de las empresas*. PID 2019-106501GB-I00. Universidad Oberta de Catalunya (UOC).

2. Son Estados miembros de la Unión Europea (UE), como Países Bajos (el primero en introducir el régimen fiscal del patent box en su ordenamiento tributario), Bélgica, Luxemburgo (en 2007), Chipre, Eslovaquia, Francia, Irlanda, Italia, Hungría, Malta, Polonia y Portugal (no así, Alemania).

Fuera de la UE también prevén un tratamiento fiscal favorable a los intangibles el Reino Unido, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, San Marino, algún cantón de Suiza y Turquía.

Consúltase al respecto MOYA, I., «La fiscalidad de la innovación en España: Un análisis comparativo de los incentivos fiscales en la Unión Europea». *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 51 (2). 2015, págs. 695 a 725. Y SANZ GÓMEZ, R., «The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union Tax Law Perspective». *WU International Taxation Research Paper Series*, núm. 2015-12, pág. 2.

Los activos intangibles de cuya cesión o transmisión deriva la obtención de rentas positivas objeto de la reducción en la base imponible del IS presentan una considerable dificultad a la hora de su valoración y una gran complejidad en su determinación. Tal problemática provoca, en no pocas ocasiones, que las entidades multinacionales, mediante operaciones legales, desarrollen estrategias de erosión de la base imponible del impuesto y trasladen sus beneficios a jurisdicciones con baja tributación.

Con la finalidad de impedir estas situaciones, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), mediante la Acción 8³ del Plan BEPS⁴, publicó el 16 de septiembre de 2014 una guía actualizada con la que se persigue renovar el concepto de activo intangible y donde se proponen métodos para determinar el valor de mercado en las operaciones efectuadas con estos bienes, sobre todo cuando se realizan entre partes vinculadas.

En el marco de una planificación fiscal internacional agresiva⁵, resulta frecuente que haya entidades que trasladen sus beneficios torticeramente a jurisdicciones donde puedan disfrutar de este incentivo sobre las rentas percibidas de los activos intangibles, con el exclusivo y único objetivo de minimizar el coste fiscal de su actividad. Es más, incluso se llegan a crear activos intangibles ficticios, inexistentes, generando unos gastos por el pago de la cesión o transmisión de un intangible que no se cumplen en realidad las exigencias requeridas por la normativa aplicable.

De ahí que el régimen fiscal que se analiza sea muy debatido, en tanto que, para algunos, el *patent box* provoca la planificación fiscal agresiva de las grandes entidades, en vez de fomentar una auténtica actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i).

Así las cosas, la OCDE, a través de la Acción 5, en el marco del Plan BEPS, prevé medidas eficaces para prevenir y evitar estas prácticas abusivas. Precisamente, uno de los mecanismos que se proponen consisten en la limitación de los activos cuya cesión o transmisión puede gozar del tratamiento fiscal beneficioso que se estudia.

En esta línea, los legisladores se ven abocados a modificar regularmente la normativa ordenadora del *patent box*, persiguiendo disminuir el riesgo de su aprovechamiento fraudulento por algunas entidades. Para ello, los Estados actualizan la normativa aplicable a aquel régimen fiscal o limitan y controlan estrictamente su aplicación⁶.

3. *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OECD Publishing. 2016. París.

Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264258280-es>.

4. Se trata del plan contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se le conoce, con sus siglas en inglés, como BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*. Es un proyecto iniciado por la OCDE en 2013, con el objetivo de combatir las prácticas de elusión fiscal a escala internacional.

5. Véase al respecto el trabajo de PISTONE, P. «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global». Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 170/2016.

6. Consúltase al respecto CASAS AGUDO, D., «El régimen español de patent box y su adecuación al 'enfoque del nexo' de la OCDE», págs. 12 y ss. Comunicación publicada en DOCUMENTOS DE TRABAJO 14/2017 del

En este artículo se analiza la normativa aplicable en España en materia del *patent box*, sus antecedentes, el concepto de activo intangible, determinación de los intangibles generadores de la renta susceptibles de reducción, rentas objeto del beneficio fiscal, requisitos legales exigidos para la aplicación de la reducción, cálculo de la misma, así como los acuerdos previos a que puede llegar el contribuyente con la Administración tributaria para prevenir el fraude fiscal y evitar conflictividad.

II. ANTECEDENTES. NORMATIVA VIGENTE. RÉGIMEN TRANSITORIO

1. ANTECEDENTES NORMATIVOS

El tratamiento fiscal especial previsto en el IS para las rentas positivas derivadas de determinados activos intangibles se introduce en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷ (LIS) en virtud de la Ley 16/2007, de 4 de julio⁸, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional sobre la base de la Directiva 2003/49/CE⁹.

Es el denominado *patent box*¹⁰, término anglosajón por el que es extensamente conocido este beneficio que constituye un incentivo fiscal a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica y su aplicación al tejido empresarial societario.

El objetivo perseguido por el legislador era promover el desarrollo económico mediante –se insiste– el fomento de la creación, protección y explotación de determinados activos intangibles con potencial de comercialización en el mercado interno e internacional¹¹.

V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario *El futuro del Impuesto sobre Sociedades* (3.ª parte). GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (coordinadora). 2017. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Gobierno de España.

En dicho trabajo se realiza un análisis revisor del nivel de adecuación a los criterios de actuación recomendados por la OCDE del régimen de *patent box* en España, resultante de la reforma introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 2016 y en vigor desde el 1 de julio de 2016.

7. Real Decreto Legislativo (RDLeg.) 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 61, de 11 de marzo de 2004.

8. BOE núm. 160, de 5 de julio de 2007.

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

Sobre esta Directiva pueden consultarse los comentarios contenidos en el artículo de MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. «La fiscalidad comunitaria de intereses y cánones. En particular, las Directivas 48/2003/CE y 49/2003/CE y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes». Revista Noticias Unión Europea. Ed. CISS, n.º 246. Julio 2005, págs. 59-82.

10. Para referirse a la ventaja fiscal que se estudia también se utiliza la expresión *Intellectual Property box* régimen (*IP Box*). Y, a mayor abundamiento, la de *Innovation Box*.

11. Vid. DE HARO IZQUIERDO, M., «Régimen fiscal del *patent box*». Revista Quincena Fiscal, núm. 6/2010, pág. 1.

Como acertadamente indican RODRÍGUEZ, J. y SERRANO, F., «La filosofía del Patent Box se basa en el reconocimiento de que la innovación y el desarrollo tecnológico son elementos fundamentales para el cre-

2. NORMATIVA VIGENTE

En la actualidad, la normativa en vigor del IS en la materia (art. 23 Ley 27/2014, de 27 de noviembre¹² y arts. 39 a 44 RD 634/2015, de 10 de julio¹³ –RIS–) prevé una reducción sobre la base imponible de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

El régimen fiscal favorable aplicable a las rentas obtenidas por la cesión del uso o explotación y por la transmisión de activos intangibles en su versión actual, todavía en vigor, obedece a la reforma experimentada por el meritado art. 23 LIS en virtud de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para el año 2018¹⁴.

En particular, con la nueva redacción del art. 23 LIS se introduce la medida recomendada en el Informe 5 del Plan BEPS respecto al denominado criterio o enfoque del nexo (*nexus approach*). Con arreglo a este criterio se entiende que la actividad disfruta de suficiente sustancia y, por consiguiente, se puede justificar la aplicación de un mayor beneficio fiscal del *patent box* en función de este nexo o relación entre los ingresos y los gastos vinculados con la adquisición o creación del activo intangible¹⁵.

La consideración de *actividad substancial* se adquiere siempre que las actividades y las transacciones de I+D sean realizados por personal cualificado situado en el país o jurisdicción de que se trate, así como que los gastos operativos para la actividad o negocio tengan lugar también en el mismo país o jurisdicción¹⁶. Cuando este requisito se cumpla podrá ser aplicable la reducción en el porcentaje correspondiente a las rentas procedentes de los activos intangibles susceptibles de gozar del beneficio fiscal en cuestión.

cimiento económico y la competitividad empresarial. La inversión en I+D+i no solo impulsa la mejora de las empresas a nivel individual, sino que también contribuye al progreso a nivel macroeconómico, generando efectos positivos en la economía en su conjunto». Vid. RODRÍGUEZ, J. y SERRANO, F. «La deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades: Análisis y propuestas de reforma». Revista de Contabilidad y Tributación (2). 2016, pág. 98.

En el mismo sentido, LÓPEZ, A. y CALVO, V., en «Innovación y fiscalidad: El Patent Box en España». Revista Española de Capital Riesgo, núm. 3. 2016, pág. 125.

Por su parte, MARTÍN, J. y CARRASCO, C. enfatizan la importancia del régimen fiscal del *patent box* en el sector industrial farmacéutico. *La fiscalidad de la investigación, desarrollo e innovación en el Impuesto sobre Sociedades*. Aranzadi. 2018, pág. 91. Y lo mismo GUTIÉRREZ, R., y RAMÍREZ, E. «El impacto del régimen fiscal del Patent Box en la competitividad de la industria farmacéutica en España». Revista de Economía y Finanzas, 36 (2). 2019, págs. 45-62.

12. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

13. BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

14. BOE núm. 161, de 4 de julio de 2018.

15. GARRIGUES, ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS. *Plan de acción BEPS. Una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Creatividad. 2017. Capítulo 5, págs. 135-156.

Además, véase GIL GARCÍA, E. «El impacto de BEPS en el régimen español de patent box», Revista Quincena Fiscal, núm. 9/2016, pág. 3.

16. DELOITTE. «Aplicación del criterio de actividad substancial para regímenes de no imposición o de imposición nominal». Revista *Impuestos y Servicios Legales*. 6 de agosto de 2019.

Otra modificación de relevancia introducida en el art. 23 LIS operada por la Ley 6/2018 fue la eliminación del *know-how*¹⁷, los planos y las fórmulas o procedimientos secretos del ámbito de aplicación objetivo del régimen fiscal del *patent box*. El legislador observaba con ello las recomendaciones de la Acción 5 del Plan BEPS que exigían que el activo intangible se pueda proteger legalmente.

Por contra, se incorporaron como activo intangible susceptible de gozar de la reducción los modelos de utilidad, los certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios y los softwares avanzados registrados que deriven de actividades de I+D.

3. RÉGIMEN TRANSITORIO

En cualquier caso, conforme a lo prevenido en la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, LIS, según cuándo se produjo la cesión o transmisión de los elementos intangibles, puede coexistir el tratamiento contenido en la normativa inicial y el régimen dado por la Ley 6/2018, de Presupuestos de 2018 que reformó el art. 23 LIS.

Así, en primer lugar¹⁸, los sujetos pasivos del IS que hayan realizado cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles antes del 29 de septiembre de 2013 (fecha de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre¹⁹, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización) podrán elegir entre las dos opciones siguientes:

1.^a Aplicar en todos los períodos impositivos pendientes hasta la finalización de los contratos realizados, el régimen tributario previsto en el art. 23 RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo²⁰, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIS.

2.^a Aplicar el régimen fiscal previsto en el art. 23 LIS (según redacción dada por la Ley de PGE de 2018) para las cesiones que se produzcan a partir del 1 de enero de 2018 en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización del contrato de cesión.

17. El *know-how* es la información técnica de carácter industrial, comercial o científica necesaria per diseñar, fabricar, mantener o comercializar productos o sus elementos para alcanzar un proyecto específico, del cual se puede derivar un beneficio económico.

Vid. BOSE, S., KEITH, T. *Valuation of intellectual capital in knowledge-based firms: The need for new methods in a changing economic paradigm*. *Management Decision*, 45 (9), 1484-1496.

Consúltase también la sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 30 de mayo de 2002.

La diferencia entre prestación de servicios y la cesión de *know-how* puede consultarse en la Resolución del Tribunal Económico-admvo. Central (TEAC) 2294/2018, de 24 de junio de 2021.

18. Disposición transitoria vigésima (apdo. 2).

19. BOE núm. 233, de 28 de septiembre de 2013.

20. En la redacción dada por la ya citada Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE.

Para un examen crítico del incentivo fiscal en la regulación inicial del TRLIS, consúltase SALGADO BARCA, B., y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: «El patent box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2014, págs. 2 y ss.

La opción examinada ha de ejercitarse en la autoliquidación del IS del período impositivo 2016.

En segundo lugar, a las cesiones de activos intangibles realizadas desde el 29 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016 y que estén vigentes a 1 de enero de 2018, la disposición transitoria vigésima (apdo. 3) prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo del IS pueda elegir la aplicación de alguno de los dos regímenes fiscales siguientes:

1.^a Aplicación del régimen fiscal en vigor a 1 de enero de 2015 en todos los períodos impositivos que queden hasta el fin del contrato de cesión de los activos intangibles.

El ejercicio de esta opción es factible hasta el 30 de junio de 2021, fecha a partir de la cual resulta aplicable a las cesiones el tratamiento previsto en el art. 23 LIS (esto es, el régimen fiscal dispuesto para las cesiones de intangibles desde el 1 de enero 2018).

Sin embargo, en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero de 2016 y el 30 de junio del mismo año a una entidad vinculada con el cedente (de manera directa o indirecta) y dichos activos no se acogieran en la fecha de adquisición a un régimen de reducción de rentas, esta opción de seguir aplicando el régimen en vigor a 1 de enero de 2015 podrá ejercerse hasta el 31 de diciembre de 2017²¹.

2.^a Aplicar el régimen fiscal previsto en el art. 23 LIS (según redacción dada por la reiterada Ley 6/2018, de Presupuesto Generales para 2018) para las cesiones que se produzcan a partir del 1 de enero de 2018 en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización del contrato de cesión.

La opción analizada debe ejercitarse por el sujeto pasivo también en su autoliquidación del IS del período impositivo 2016.

III. ACTIVOS INTANGIBLES GENERADORES DE LA RENTA SUSCEPTIBLES DE REDUCCIÓN

1. CONCEPTO DE ACTIVO INTANGIBLE

Determinar una noción de activo intangible no es una tarea fácil, pues no está libre de controversia y discusión.

La normativa vigente del IS no define qué se entiende por activo intangible, sino que se limita a determinar qué elementos pueden disfrutar de la reducción en la base imponible y cuáles no. Este vacío en la normativa tributaria no ayuda, pues, a determinar un concepto pacífico y reconocido.

Así pues, se consideran válidos los criterios establecidos en la normativa contable. El art. 36.1 a) Código de Comercio y su desarrollo reglamentario, el Plan

21. Disposición transitoria vigésima LIS, apdo. 3.

General de Contabilidad²² (PGC), define como activo «los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

En particular, las normas de registro y valoración números 5 y 6, declaran aplicables a los activos intangibles los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado inmaterial. Y exige la concurrencia del criterio de la identificabilidad, en el sentido de que el bien pueda ser separado de la empresa, arrendado, cedido, entregado para su explotación, vendido o intercambiado.

En efecto. Para los gastos de investigación, la norma contable establece como criterio general su consideración como gasto del ejercicio, sin perjuicio de que se puedan activar como inmovilizado intangible si se cumplen estos dos requisitos:

1.º Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste nítidamente determinado para que su distribución en el tiempo.

2.º Existencia de motivos justificados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

La Norma n.º 38 de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)²³ sí que define el activo intangible del modo siguiente: *activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad*.

Las NIC y el PGC consideran como activos intangibles los siguientes: investigación y desarrollo; propiedad industrial; fondo de comercio; derechos de traspaso; programas de ordenador (tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la empresa); otros inmovilizados intangibles (concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual, licencias).

Finalmente, la acción 8-10 del Plan de Acción BEPS de la OCDE clarifica la noción de activo intangible. Así, se entiende por tal aquel bien, no considerado activo material ni activo financiero, que puede ser susceptible de apropiación o control para su utilización en actividades comerciales. Además, su utilización o transmisión entre partes independientes en circunstancias comparables ha de poder ser remunerado.

En su Informe Final, la OCDE destaca los activos intangibles más relevantes a efectos de los precios de transferencia. Se incluyen las patentes, los conocimientos técnicos (el *know-how*), marcas, nombres comerciales, símbolos, concesiones, licencias y los fondos de comercio.

22. RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC. BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

23. NIC 38. Disponible en http://nicniif.org/files/u1/NIC_38.pdf.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN: ACTIVOS INTANGIBLES INCLUIDOS Y EXCLUIDOS

2.1. Idea general

Hay que distinguir, de un lado, entre aquellos intangibles de cuyas rentas percibidas sí puede practicarse el contribuyente la reducción que nos ocupa (art. 23.1 LIS). Y, de otro, los intangibles cuyos rendimientos quedan excluidos de la reducción por declaración expresa del legislador (art. 23.5 LIS).

A raíz de la modificación operada en el art. 23 LIS por la Ley PGE para 2018, la normativa limita la aplicación de la reducción únicamente a aquellos intangibles creados en su totalidad o en parte por el propio contribuyente del IS.

2.2. Activos intangibles objeto de reducción

Tendrán derecho a gozar del beneficio fiscal previsto en la LIS las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso, o de la explotación, o de la transmisión de los elementos derivados de la actividad de I+D+i²⁴ siguientes:

- 1.º Patentes²⁵.
- 2.º Modelos de utilidad²⁶.
- 3.º Certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios²⁷.
- 4.º Dibujos y modelos protegidos legalmente²⁸.
- 5.º Software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo (I+D).

24. Son los denominados *activos aptos*. Vid. FERRER JARÁIZ, J.: «El nuevo régimen fiscal de la cesión de uso de determinados activos intangibles (art. 23 LIS). Cuestiones prácticas». Carta Tributaria. Monografías, núm. 11, Quincena del 1 al 15 de junio de 2010, p. 8.

25. Respecto a las *patentes*, el art. 4.1 Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, determina:

1. *Son patentables, en todos los campos de la tecnología, las invenciones que sean nuevas impliquen actividad inventiva y sean susceptibles de aplicación industrial.*

BOE núm. 177, de 25 de julio de 2015.

26. El art. 137.1 Ley 24/2015, define los *modelos de utilidad* del modo siguiente:

1. [...] *invenciones industrialmente aplicables que, siendo nuevas e implicando actividad inventiva, consisten en dar a un objeto o producto una configuración, estructura o composición de la que resulte alguna ventaja prácticamente apreciable para su uso o fabricación.*

27. En cuanto a los *certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios* (arts. 45 a 47 Ley 24/2015, de Patentes) proporcionan un amparo adicional a las patentes de medicamentos de uso humano y veterinario y de productos fitosanitarios que se emplean en la lucha contra las infecciones y las plagas de las plantas.

De esta manera, la obtención de estos certificados amplía la defensa proporcionada por la patente base al producto tutelado por la autorización de comercialización.

28. Aquí se podría incluir el llamado *diseño*, definido por el art. 1.2 a) Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial (BOE núm. 162, de 8 de julio de 2003), como la apariencia de la totalidad o de una parte de un producto, que se derive de las características de, en particular, las líneas, contornos, colores, forma, textura o materiales del producto en sí o de su ornamentación.

Conforme al *Manual de Frascati*²⁹, para que un proyecto de desarrollo de software merezca la clasificación de I+D es necesario que conduzca a un progreso científico o técnico. Y, además, su objeto ha de resolver de manera sistemática una incertidumbre científica o técnica.

El régimen de protección legal de estos activos intangibles se determina conforme a lo prevenido en la normativa española, de la UE e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que sea aplicable en territorio español.

La creación de estos activos intangibles se incluye en el ámbito de la reducción de los ingresos procedentes de la cesión de su uso, se hayan inscrito o no en un registro público. Incluso, aun cuando no fueran susceptibles de inscripción.

2.3. Activos intangibles excluidos de reducción

Frente a los activos intangibles referidos susceptibles de gozar del beneficio fiscal a examen, se excluye del ámbito de aplicación de la reducción en la base imponible aquellas rentas obtenidas por la cesión del derecho de uso, explotación o de la transmisión de los intangibles amparados por el RDLeg. 1/1996, de Propiedad Intelectual³⁰:

1.º Marcas.

Pese a que la normativa no los excluye de manera expresa, hay que entender excluidos de la reducción los llamados *nombres comerciales* dada su semejanza con las marcas.

2.º Obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Se exceptúan también de la ventaja fiscal objeto de análisis, los derechos personales susceptibles de cesión siguientes, a saber:

1.º Derechos de imagen.

2.º Programas informáticos diferentes de los sí admitidos por el art. 23.1 LIS.

29. El *Manual de Frascati* es una guía elaborada por la OCDE, verdadero estándar (referente a nivel internacional durante más de 50 años) para la presentación y recopilación de estadísticas comparables sobre los recursos económicos y humanos destinados a la investigación y desarrollo experimental.

Incluye principios y orientaciones fundamentales acerca del tratamiento en la práctica de la investigación y desarrollo en una economía global y con un incremento evidente de acuerdos de financiación y sobre la actividad de I+D en distintos sectores.

Se indica que el término I+D comprende tres actividades: investigación básica, investigación avanzada y desarrollo experimental. Para que una actividad se considere como de I+D es necesario que reúna cinco criterios, a saber: novedosa, creativa, incierta, sistemática, transferible y/o reproducible.

Vid. *Manual de Frascati* 2015. OCDE. Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología. 2018, p. 47.

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

Así, la combinación y configuración de software avanzado no podría ser objeto de la reducción en la base imponible que se examina, dado que esta solo alcanza a la actividad I+D de creación. Sí se admitiría para aplicar la deducción de la cuota por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica prevista en el art. 35 LIS.

- 3.º Equipos industriales, comerciales o científicos.
- 4.º Planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- 5.º Derechos sobre informaciones referentes a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- 6.º Cualquier otro derecho o activo distinto de los referidos en el art. 23.1 LIS.

Este último apartado abarca las rentas generadas por la prestación de asistencia técnica. No gozan de la reducción por varias razones. La primera de ellas, bien sencilla, obedece a que no se menciona por el legislador. La segunda razón de su exclusión radica en que no se generan por la cesión del derecho de utilización de un activo intangible en sí mismo considerado. Muy por el contrario, su origen se encuentra en la contratación de la prestación de un servicio de naturaleza mecánico, técnico que acaba con la realización de la prestación. Expresado de otro modo: el objeto del contrato no es la cesión del uso de activo intangible alguno, sino la ayuda, cooperación, orientación tecnológica que se precisa, sin que exista la transferencia de tecnología por el receptor requerida para constituir una renta abarcable por la reducción.

Por el mismo razonamiento recién expuesto (además de que no se incluyen en el apdo. 1 del art. 23 LIS), tampoco pueden disfrutar del incentivo fiscal que estudiamos las rentas que se obtengan por el llamado *know-how*³¹ (cómo hacer, actuar, aplicar, proceder), definido por los Comentarios oficiales al Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE sobre Renta y Patrimonio como el conjunto no divulgado, secreto, de conocimientos e informaciones técnicas, preparatorias o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica.

BOSE y KEITH³² definen el *know-how* como la información técnica de carácter industrial, comercial o científica necesaria para diseñar, fabricar, mantener o comercializar productos o sus elementos para alcanzar un proyecto específico

31. Vid. la STS 3890/2002, de 30 de mayo de 2002 (sala de lo contencioso-admin., sección 2, recurso 1378/1997, ponente D. Emilio Pujalte Clariana), en cuyo fundamento de derecho Primero se contiene un concepto del *know-how*, así como su diferencia con la prestación de asistencia técnica.

32. BOSE, S. y KEITH, T. *Valuation of intellectual capital in knowledge-based firms: The need for new methods in a changing economic paradigm*. *Management Decision*, 45 (9), 1484-1496.

y del cual se puede derivar la obtención de un beneficio económico por quien lo aporta³³.

El *know-how* se adquiere por la experiencia cognitiva de una empresa, constituyendo la destreza de esta para desarrollar ciertas funciones en las fases de producción, distribución y/o prestación de servicios.

Este criterio se encuentra abalado por doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos (DGT). El órgano admvo. referido negó al *know-how* la naturaleza de activo intangible susceptible de acogerse a la reducción del art. 23 LIS en las consultas vinculantes (CV) de 5 de febrero de 2020 (V0273-20)³⁴ y de 8 de junio de 2021 (V1777-21)³⁵. En esta última consulta, la DGT resolvió que las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*) no podrán beneficiarse de la reducción prevista en el art. 23 LIS en los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2018.

El mismo criterio mantuvo la DGT en su consulta de 19 de abril de 2022 (V0837-22)³⁶, al excluir el art. 23.5 LIS dicho elemento intangible del beneficio fiscal pretendido.

No obstante, con arreglo al criterio mantenido por la DGT en su CV de 5 de noviembre de 2020 (V3286-20)³⁷, las rentas derivadas de cesiones de *know-how*

33. STS de 30 de mayo de 2002.

34. La entidad consultante era una sociedad mercantil especializada en el desarrollo de software de comercio electrónico (*e-commerce*) profesional basado en una plataforma de código abierto para comercio electrónico e integraciones con diferentes herramientas y entornos.

Dicha mercantil se planteó ceder el *know-how* a sociedades terceras independientes (o, incluso, vinculadas) para que estas pudieran desarrollar el intangible objeto de la cesión y explotarlo en mercados geográficos concretos en los que aquella sociedad carecía de clientes.

35. En este caso, la entidad consultante era una asociación que agrupaba a compañías del sector farmacéutico dedicadas al desarrollo de medicamentos biosimilares.

36. En la consulta referenciada, una empresa que disponía de los conocimientos técnicos, industriales y comerciales precisos para la creación de herramientas tecnológicas, destinadas, entre otras, a mejorar la fidelización de los clientes de gimnasios y centros deportivos consultó si la cesión de ese *know-how* podría gozar del incentivo fiscal del art. 23 LIS.

37. En el presente asunto, la compañía que formuló la consulta (entidad A) formaba parte de un grupo hotelero que tributaba en el IS por el régimen de consolidación fiscal. La sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal era la entidad B, que participaba en un 85% de la consultante. A su vez, la mercantil que planteó la consulta ostentaba el 100% de la participación de un grupo de entidades cuyo objeto era la gestión y explotación hotelera.

La sociedad A prestaba servicios centrales concretos y, además, cedía el uso de la marca y del *know-how* referente a la operativa procedimental hotelera. La mercantil consultante había suscrito varios contratos, de duración limitada en el tiempo, a saber: desde el año 2017 al año 2019, con cada una de las sociedades filiales. Conforme a dichos acuerdos contractuales, en las entidades filiales debían pagar a la consultante una remuneración económica no solo por el uso de la marca sino también por el *know-how* relacionado con la operativa procedimental hotelera desde el ejercicio económico de 2017.

La entidad consultante pretendía aplicar en los ejercicios de 2017 a 2019 el incentivo fiscal consistente en la reducción de rentas procedentes de activos intangibles regulado en el art. 23 LIS.

efectuadas antes del 1 de julio de 2016 pueden gozar de la reducción del art. 23 LIS hasta el 30 de junio de 2021.

Por el contrario, según el criterio de la DGT expuesto en la CV referida, la redacción dada a la disposición transitoria vigésima de la LIS por la Ley 6/2018, de PGE para 2018, aquellas rentas derivadas de cesiones de uso o de explotación, o de la transmisión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*) efectuadas desde el 1 de julio de 2016 en adelante no se pueden beneficiar de la reducción del art. 23 LIS en los períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

Por tanto, la entidad consultante no podrá aplicar la reducción del precepto indicado en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, aunque las rentas resulten de una cesión de un *know-how* efectuada en 2017 para el período comprendido entre 2017 y 2019.

En el caso de que las rentas procedentes de la cesión de estos intangibles excluidos de la reducción formaran parte del coste de elaboración del intangible cedido será preciso distinguir de las rentas totales obtenidas, aquella porción correspondiente a los elementos intangibles excluidos del régimen, integrándose dicha parte, por consiguiente, en la base imponible en su totalidad.

IV. RENTAS SUSCEPTIBLES DE REDUCCIÓN

1. IDEA GENERAL

El beneficio fiscal previsto en el art. 23 LIS se extiende a aquellas rentas percibidas como consecuencia de la cesión de los activos intangibles, así como a la renta obtenida en su transmisión que observen las exigencias requeridas para su cesión (art. 23.3 LIS). En consecuencia, los requisitos en cuestión son exigibles no solo al cesionario, sino también a la entidad adquirente del elemento intangible.

Sin embargo, cuando la renta derive de la transmisión del intangible, el disfrute de la reducción queda condicionado a que la entidad adquirente no se encuentre vinculada a la sociedad transmitente (art. 23.1 párrafo 5.º LIS).

También habría derecho a la reducción cuando en el contrato de cesión tiene como objeto no una transmisión propiamente dicha, sino un arrendamiento financiero, lo que ocurriría si se acuerda la transmisión global de los beneficios y riesgos ínsitos a la propiedad del elemento intangible. En tal caso, se trataría de un contrato de arrendamiento financiero (no un arrendamiento operativo), equiparable a una transmisión económica, más que a una cesión del activo intangible, que supondría su baja en el balance y, en cualquier caso, el acogimiento al beneficio fiscal que estudiamos.

Así las cosas, la entidad A consultó a la DGT si podría interpretarse que la disposición transitoria vigésima de la LIS facultaba a la consultante a aplicar la reducción en cuestión para los ejercicios 2018 y 2019, respecto a la cesión del *know-how* efectuada en dichos períodos.

La normativa aplicable del IS no exige que para la aplicación de la reducción sobre la renta percibida sea necesario que el elemento intangible haya sido cedido con anterioridad a la transmisión. Esto significa que la ventaja fiscal también abarcaría el supuesto de un activo intangible que fuera calificado por la sociedad transmitente como circulante, no activo fijo.

Como a continuación se expone, el disfrute de la reducción dependerá de cuál sea el resultado –positivo o negativo– de la cesión del uso o transmisión del activo intangible.

2. RENTAS POSITIVAS

Conforme determina el art. 23.1 y 2 LIS, si a consecuencia de la cesión del uso/explotación o de la transmisión del activo intangible se obtiene una renta positiva, en principio, se podrá aplicar la reducción sobre la renta neta incluida en la base imponible.

Pero, para ello, es preciso que los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso-explotación, o de la transmisión de los activos intangibles excedan la suma de los gastos incurridos por la entidad que estén directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados a su valor³⁸, de las cuantías deducidas por amortización según su vida útil (art. 12.2 LIS) y aquellos gastos –también directamente relacionados con los elementos intangibles– que se hubieran incorporado a la base imponible.

Por tanto, en la determinación de la renta susceptible de reducción no pueden tenerse en cuenta los gastos indirectos. Pero, dado que son gastos reales y justificables, verdaderamente realizados por el contribuyente para la percepción de los ingresos generados por la cesión de los elementos intangibles, tales gastos sí serían deducibles para calcular la base imponible.

En consecuencia, la determinación de la base imponible requiere efectuar una corrección negativa sobre el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 60% a la renta positiva generada en el período impositivo por la cesión de

38. Para determinar si los gastos de creación del activo intangible han sido o no incorporados a su valor caben dos interpretaciones:

1.^a Que los activos se valoran contablemente, lo que implica que la aplicación del gasto fiscal por libertad de amortización no se tiene presente a la hora de determinar la renta positiva a reducir.

Sí se computan los gastos por amortización derivados de la vida útil. Tratándose de elementos intangibles con vida útil no fiable, se tiene en cuenta la cantidad por amortización contabilizada, con el límite de la veinteaava parte del importe del activo intangible.

2.^a Que la activación ha de valorarse fiscalmente. Esto implica que, si se ha aplicado libertad de amortización, aun cuando se haya activado contablemente, la reducción no sería aplicable hasta que la cuantía de los ingresos supere el coste del intangible computado como gasto fiscal, al margen de que los gastos contables no excedan los ingresos de la cesión.

La primera de las interpretaciones expuestas es la que mantuvo la DGT en la consulta de 26 de junio de 2018 (CV V1883-18).

los activos intangibles, al margen de que la cuantía de dicha renta positiva no concuerde con la renta que verdaderamente constituye la base imponible del período impositivo.

3. RENTAS NEGATIVAS

En el caso de que el contribuyente haya obtenido una renta negativa por la cesión del uso y/o explotación del intangible o de su transmisión, no cabe la aplicación de la reducción. El legislador es muy claro en su art. 23.1 al referirse solo a la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal en el único caso de que el resultado de aquellas operaciones generara una renta positiva.

Sin embargo, atendiendo a que esta ventaja fiscal es aplicable de manera separada en cada período impositivo, el hecho de que en algún ejercicio la renta derivada de la cesión del intangible sea negativa y en otros (anteriores o posteriores) sea positiva puede incidir en el modo de aplicar la reducción.

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 23.2 párrafos segundo y tercer LIS, pueden darse dos escenarios distintos, a saber:

A) En períodos impositivos anteriores se ha obtenido una renta positiva.

Tal renta positiva se benefició de la reducción prevista en la base imponible, por lo que la renta negativa experimentada en períodos impositivos posteriores por la cesión del activo intangible debe también ser reducida para determinar la cuantía de la renta negativa que debe integrarse en la base imponible de dichos períodos. Si así fuera, el sobrante de la renta negativa sobre la renta positiva se incluirá totalmente en la base imponible, al margen de que el mismo se produzca en uno o en varios períodos impositivos.

B) En períodos impositivos posteriores se ha obtenido una renta positiva.

En este caso, la cuantía de la renta negativa resultado de la cesión del activo intangible es fiscalmente deducible sin reducción alguna.

Sin embargo, en el supuesto de que en los períodos impositivos posteriores se percibieran rentas positivas, estas no podrán gozar de la reducción hasta el importe de la renta negativa integrada en la base imponible. Es decir, se incluye totalmente en la base imponible, a salvo de que, al exceso le resultara aplicable la reducción correspondiente.

Tal escenario se produce cuando la sociedad computa como gasto contable los gastos incurridos en la creación del elemento intangible, pudiendo entonces ser considerado también como gasto fiscalmente deducible. Puesto que aún no se ha producido la cesión del intangible, la renta generada sería negativa, y las rentas positivas posteriores derivadas de la cesión no se computarían a efectos de la reducción hasta tanto no superen los gastos referidos.

V. REQUISITOS LEGALES EXIGIBLES PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN

El art. 23.1 a) y b) y 3 LIS exige la observancia de varios requisitos para poder restarse de la base imponible la reducción por activos intangibles.

1. CREACIÓN DEL ACTIVO CEDIDO –EN TODO O EN PARTE– POR LA ENTIDAD CEDENTE

Ni la LIS (art. 23.1 a y b LIS), ni el RIS determinan una ratio mínima alguna de creación³⁹. Aun así, ha de tenerse muy presente que, a menor participación en la creación, menor también será el porcentaje de reducción de la renta.

En el supuesto de que la sociedad española no fuera propietaria de todo el activo intangible y cediera su utilización a terceros, la ventaja fiscal solo se aplicaría a aquella porción de la renta obtenida por dicha mercantil generada por el porcentaje de participación en la titularidad del elemento intangible.

En cualquier caso, el contribuyente no podrá gozar de la reducción respecto de aquellas rentas generadas por la cesión o transmisión de activos intangibles cuya creación se deba a terceros (en todo o en parte) y hayan sido adquiridos después por el sujeto pasivo del IS⁴⁰.

Es también la situación de una sociedad civil a la que una persona física le aportó la patente de un dispositivo. Además, los gastos realizados en el proceso de diseño, construcción y prueba de este se han soportado por un tercero a quien la sociedad civil en cuestión le alquila el intangible. En su consulta de 3 de junio de 2020 (V1765-20), la DGT declaró que tal sociedad civil no puede aplicar la reducción en su base imponible por cesión de activo intangible, puesto que la sociedad civil no lo creó.

Cuestión distinta sería que una vez adquirido el activo intangible creado por un tercero, la contribuyente efectúe algún tipo de actuación sobre aquel que suponga un aumento de su valor por la mejora experimentada en el mismo. Ante tal tesitura, la renta que se generara por la cesión del uso a terceros podría disfrutar de la reducción del art. 23 LIS, siempre que se observaran los requisitos legales restantes.

La LIS no exige un porcentaje mínimo de creación del elemento intangible. Aun así, siendo menor la participación en la creación, menor será también el porcentaje de reducción a descontar de la renta percibida.

39. Sobre este requisito legal consúltese la STS Sala de lo Contencioso-admin, n.º 672/2021, de 13 de abril de 2021.

40. En su consulta V0712-12, de 9 de abril de 2012, la entidad consultante había desarrollado una actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica relevante. La sociedad dominante del grupo societario al que pertenecía la sociedad consultante pretendía escindir esta rama de actividad dedicada al I+D+I y aportarla a una sociedad de nueva creación, que se integraría en el mismo grupo fiscal como sociedad dependiente, lo mismo que la sociedad consultante. Esta planteó a la DGT si en el caso de que los elementos intangibles creados por la transmitente sean después cedidos a la misma, los ingresos generados por la cesión podían acogerse a la ventaja fiscal del art. 23 LIS, a lo que aquel órgano admvo. contestó que no era posible.

Dos interpretaciones posibles cabrían respecto a la exigencia legal que se analiza, a saber:

a) La condición legal se observa si la mercantil se arroga el riesgo de la inversión efectuada en el activo intangible de que se trate.

Habría que entender que esta condición se cumple si es la propia entidad la que efectúa directamente las actuaciones precisas para la ejecución material del activo intangible. Pero también hay que considerar que quedaría cumplida la exigencia si el sujeto pasivo del IS contrata a otra sociedad para la ejecución material del activo, aportándole las características e indicándole las instrucciones correspondientes.

Esta sería, a nuestro juicio, la interpretación correcta del requisito exigido por la LIS, en tanto que el sujeto pasivo carga con el riesgo de la inversión, pero, además, el elemento intangible se elabora según las características indicadas por la sociedad española que le hizo el encargo.

De hecho, el apdo. 1 del art. 23 LIS reconoce como gastos del intangible los que deriven de la subcontratación con terceros que no tengan vinculación con el sujeto pasivo del impuesto. Es decir, expresado de otro modo: la ejecución material de la creación del activo intangible se realiza por un sujeto tercero, pero es la entidad española, sujeto pasivo del IS, quien carga con los riesgos y los ingresos derivados del fruto de la subcontratación.

b) El requisito legal se cumple solo si es el propio sujeto pasivo del IS quien elabora materialmente el activo intangible. Es decir, que el contribuyente dispone por sí mismo de medios materiales y personales suficientes, con afectación a la creación de aquel.

En consecuencia, en este caso no sería necesario que la entidad española encargara a un tercero la elaboración del activo intangible.

2. UTILIZACIÓN POR LA ENTIDAD CESIONARIA DE LOS DERECHOS DE USO O EXPLOTACIÓN EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Se exige por el art. 23.3 LIS la utilización por el cesionario de los derechos de uso o explotación de los elementos intangibles en el desarrollo de una actividad económica.

Es decir, el empleo de los activos ha de aplicarse a la producción de bienes o prestación de servicios y su introducción en el mercado (incluido la propia entidad cedente).

Y, además, el legislador prohíbe que, como consecuencia de la incorporación en el mercado de bienes y servicios del resultado de la actividad económica desarrollada, el cesionario vinculado⁴¹ a la cedente genere en esta última gastos fiscal-

41. En cuanto al concepto de operaciones vinculadas, la determinación de quiénes son sujetos vinculados y sus efectos fiscales, consúltense el art. 18 LIS y los arts. 13 a 44 RIS.

mente deducibles. Si entre ambas sociedades no hubiera relación de vinculación, no habría problema alguno en gozar de la totalidad de la reducción.

La restricción legal expuesta encuentra su fundamento en el hecho de que si el uso directo por la entidad que ha creado el activo intangible en su propio proceso productivo para la entrega de bienes o la prestación de servicios a terceros no genera el derecho a gozar de la reducción del 60%, por coherencia y lógica no debe generar derecho tampoco a la reducción su uso indirecto mediante una cesionaria que sea entidad vinculada de la cedente de los activos intangibles, siendo adquiridos después por la compañía cedente los bienes y servicios producto de la utilización de los activos intangibles objeto de cesión⁴².

En el hipotético caso de que el cesionario utilice los intangibles cedidos en la realización de las tareas y funciones asignadas, pese a que no desarrollen actividades económicas propiamente dichas, la DGT ha declarado que se puede considerar que se emplean para la producción de bienes o la prestación de servicios dentro de una actividad económica⁴³.

3. CONDICIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL CESIONARIO DEL ACTIVO INTANGIBLE

El cesionario de los activos intangibles puede tener su residencia fiscal en España o en el extranjero. Pero, el art. 23.3 b) LIS exige expresamente que el cesionario no tenga su residencia en un «país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal»⁴⁴.

42. Sobre este extremo, consúltese TURRADO, M. «Patent Box: una nueva aproximación a los criterios fijados por la OCDE/BEPS». Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 916/2016, pág. 1.

43. Esta situación fue resulta en el sentido expresado por la DGT en su consulta vinculante de 19 de diciembre de 2017 (V3245-17), en la que los cesionarios no desarrollaban una actividad económica propiamente dicha, al tratarse de Administraciones públicas, agencias u organismos gubernamentales, los cuales emplearían los intangibles cedidos para el desempeño de las funciones públicas a ellos encomendadas.

Tal singularidad en la actividad desarrollada por los cesionarios no impediría la aplicación de la reducción en cabeza de la entidad cedente, por cuanto tales intangibles generan un valor añadido frente a terceros, cumpliéndose el requisito previsto en el art. 23.2 b) LIS.

44. Con vigencia desde el 11 de julio de 2021, y en virtud de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021) se introdujo en nuestro ordenamiento tributario la categoría o calificación nominal de *jurisdicción no cooperativa* (y dentro de ella, los llamados *regímenes fiscales perjudiciales*). Esta nueva noción ha absorbido los hasta ahora vigentes conceptos de *paraíso fiscal*, *jurisdicciones de nula tributación* y *jurisdicciones carentes de efectivo intercambio de información tributaria*.

El legislador advertía que mediante una Orden ministerial (OM) se publicaría (con actualización periódica) la relación de países o territorios (de países) considerados jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales. Y que hasta tanto no se publicara dicha Orden ministerial sería de aplicación la relación contenida en el ya entonces obsoleto RD 1080/1991.

Y la nueva relación de países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas por fin llegó de la mano de la OM del Ministerio de Hacienda y Función Pública HFP/115/2023, de 9 de febrero (BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2023), reduciendo el listado de cuarenta y ocho a solo veinticuatro países o territorios de países considerados jurisdicciones no cooperativas.

Se exceptúa el caso de que el cesionario sí resida en una jurisdicción no cooperativa, pero esta se encuentre situada en la UE y además se demuestre que la operativa obedece a motivos económicos válidos, realizando efectivamente actividades económicas reales. No obstante, este inciso del art. 23.3 b) LIS resulta inaplicable en la actualidad, pues con el nuevo listado de jurisdicciones no cooperativas introducido por la OM HFP/115/2023, de 9 de febrero, para el ordenamiento tributario español vigente no hay ningún país o territorio de la UE que tenga tal consideración.

En cualquier caso, no parece lógico que el cesionario residiera en una jurisdicción no cooperativa. No en vano, el tratamiento fiscal favorable que se analiza logra un mayor ahorro fiscal cuando el cesionario del activo intangible se somete a un tipo de gravamen elevado, siempre que el gasto generado por la cesión pueda ser deducible a efectos fiscales.

4. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE PRESTACIONES ACCESORIAS A LA CESIÓN DEL ACTIVO INTANGIBLE

A menudo en el mismo contrato de cesión del uso del activo intangible puede incluirse también la prestación de bienes y servicios accesorios por la sociedad cedente. En tal caso, el art. 23.3 c) LIS exige que se identifiquen en el contrato tales bienes y servicios y su contraprestación. Con ello se persigue que la renta obtenida en esas prestaciones accesorias quede separada en el cálculo de la reducción que se analiza.

En respuesta a la consulta V0252-09 de 12 de febrero de 2009, la entidad consultante (dedicada a la investigación para el desarrollo de medicamentos) planteó a la DGT si podían acogerse a la reducción del art. 23 TRLIS las rentas obtenidas de contratos de cesión del derecho de uso de una patente en los que no se distinguía –por razones de competitividad y confidencialidad– las diferentes prestaciones accesorias.

No obstante, la compañía consultante advirtió que registraba analíticamente en su contabilidad los distintos ingresos objeto de los contratos celebrados, diferenciando las categorías de rentas percibidas, a saber: royalties por la cesión de patentes, prestaciones accesorias de servicios, fabricación de medicamentos. De este modo, la sociedad podía demostrar la cuantía obtenida por cada concepto.

La DGT respondió que no procedía la práctica de la reducción, dado que según el art. 23 TRLIS cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, habrá de distinguirse en tal contrato las prestaciones y la contraprestación correspondiente a las mismas. Y los contratos ya celebrados (o a suscribir) por la sociedad consultante no diferenciaban entre las contraprestaciones correspondientes a la prestación de servicios accesorios prestados, por lo que los ingresos obtenidos de tales contratos no podían acogerse a la reducción legal prevista.

Una entidad cuya actividad era la prestación de servicios de consultoría informática y tecnológica, desarrollo de software a medida de sus clientes y al desarrollo de varias aplicaciones y herramientas informáticas consultó a la DGT si podía disfrutar de la reducción del art. 23 LIS.

La DGT, en su consulta V0363 de 1 de febrero de 2016, declaró que la cesión de uso de tecnología constituía un elemento totalmente accesorio al suministro del elemento principal, sin que sean objeto de cesión autónoma, dado que el software al que iba unida por esencia estaba expresamente excluido de la aplicación de la reducción pretendida. Por consiguiente, la cesión del software implicaba esas prestaciones previstas de naturaleza accesorio. De ahí que, en tanto se trataba de la cesión de un elemento meramente accesorio e inseparable del elemento principal debía integrarse en el mismo, de manera que aquella tampoco podía gozar del beneficio fiscal interesado⁴⁵.

5. REGISTROS CONTABLES

La entidad cedente debe disponer de los registros contables precisos para la plena determinación de todos y cada uno de los ingresos y gastos directos generados por la cesión del activo intangible (art. 23.3 d LIS).

Se trata de un requisito legal que persigue evitar confusión en el caso de que la compañía cedente realice otras actividades económicas además de la cesión de elementos intangibles.

Surge la cuestión de si, a efectos del cumplimiento de este requisito legal, es preciso o no que el activo intangible se haya registrado contablemente como inmovilizado intangible. Al respecto, la opción más razonable es la de considerar que la aplicación del régimen fiscal que se examina resulta independiente de la calificación contable que se le haya dado al elemento intangible en cuestión.

De este modo, hay que entender que no se perdería el derecho a aplicar la reducción en la base imponible de las rentas positivas generadas por la cesión del uso o explotación, o por la transmisión del activo intangible si, en observancia de las normas contables, se hubiera contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias como gasto el coste de creación del activo intangible, sin integrarse tal elemento en el inmovilizado de la compañía cedente.

No obstante, pese a que el requisito legal quedaría cumplido aun cuando el activo intangible no esté registrado como inmovilizado en los libros contables, sí que es necesario que se observen el resto de las exigencias legales para aplicar la reducción.

Así, en particular, ha de observarse el requisito de que el elemento objeto de la cesión sea un activo de la entidad cedente. Esto es, que constituya un derecho controlado económicamente por la sociedad, resultado de una elaboración propia

45. En el mismo sentido se manifestó la DGT en su consulta V3227, de 11 de julio de 2016.

en todo o en parte, y del que exista una expectativa cierta de obtención en el futuro de ingresos que sean beneficios para la empresa.

VI. CÁLCULO DE LA REDUCCIÓN

El art. 23.1 LIS prevé un mecanismo de cálculo de la reducción un tanto alambicado y complejo. Así, con arreglo a dicho precepto legal, la reducción a restar de la base imponible consiste en un porcentaje, producto de multiplicar por un 60 por ciento⁴⁶ el resultado del cociente siguiente:

1.º Se incluyen en el numerador los gastos directamente realizados por la compañía cedente en la creación del activo intangible, abarcando también los gastos derivados de la subcontratación con terceros no vinculados. Tales gastos pueden elevarse en un 30 por ciento, sin que ello implique que el numerador exceda la cuantía que figure en el denominador.

Sin duda, la exigencia legal de que la entidad con la que se contrate la creación del elemento intangible no esté vinculada con la cedente constituye un obstáculo para los grupos societarios en los que la actividad de I+D+I se encarga o se contrata a una entidad concreta del grupo a la que se dota de los recursos materiales y personales necesarios para su desarrollo. En este supuesto el importe del numerador sería cero, sin poder gozar de la reducción⁴⁷.

2.º Se incorporan al denominador los gastos efectuados por la sociedad cedente que estén relacionados directamente con la creación del activo intangible, incluyéndose los que resulten de la subcontratación con terceros no vinculados y vinculados con aquella entidad, amén de los derivados de la adquisición del activo en cuestión.

La LIS impide que para la determinación del coeficiente del 60 por ciento se incluyan los gastos financieros, las amortizaciones de inmuebles u otros gastos que no estén relacionados directamente con la creación del activo intangible.

Por otra parte, el cálculo del porcentaje objeto de reducción únicamente podría efectuarse cuando termine el proceso de creación del elemento intangible. De este modo, tal porcentaje será el mismo para todos los períodos impositivos en que se haya cedido el intangible, al margen de que la cuantía de la renta obtenida por la cesión difiera de un período impositivo a otro.

46. En Navarra y el País Vasco el porcentaje aplicable es de un 70 por ciento.

47. Sin embargo, si se trata de un grupo societario acogido al régimen especial de consolidación fiscal las exigencias fijadas por la LIS para el cálculo del porcentaje pueden computarse a nivel de todo el grupo. Ello implica que pueda aplicarse la reducción del art. 23 aun cuando una sociedad del grupo encargue la ejecución del activo intangible a otra sociedad vinculada (del mismo grupo) y ceda su uso o explotación a compañías ajenas al grupo fiscal.

Vid. al respecto la consulta de la DGT V3254-17, de 19 de diciembre de 2017, en la que la consultante pertenecía a un grupo societario de matriz canadiense y el elemento intangible era un diseño industrial (un satélite de comunicaciones).

VII. AJUSTE EN CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PATENT BOX Y DE LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

El art. 24.4 LIS advierte que la reducción por cesión de uso o explotación de activos intangibles y/o su transmisión deberá tenerse presente en la determinación de la deducción por doble imposición jurídica internacional prevista en el art. 31.1 b) del mismo texto legal, en tanto que afecta a la cuantía de la cuota tributaria íntegra del impuesto.

De este modo, el beneficio fiscal aplicado en forma de reducción habrá de considerarse en el cálculo de la deducción referida para evitar que el contribuyente goce de una doble ventaja fiscal sobre la misma renta percibida: la reducción practicada en la base imponible y la deducción a practicar en la cuota íntegra.

Así, para calcular la cuota íntegra del IS que al sujeto pasivo le habría correspondido en España, en primer término, ha de determinarse la renta real percibida en la cesión, computando todos los gastos incurridos. Una vez fijada dicha renta, de su importe debe restarse la cuantía de la reducción aplicada conforme lo dispuesto en el art. 23 LIS. Al resultado de dicha diferencia le sería de aplicación el tipo de gravamen aplicable por el IS español.

Efectuado lo anterior, ya sí estaría el contribuyente en condiciones de restar la deducción por doble imposición jurídica internacional, determinando el impuesto soportado por el contribuyente en el extranjero y continuando con lo prevenido en el antedicho art. 31 LIS.

VIII. ACUERDO PREVIO DE VALORACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

En aplicación de lo dispuesto en el art. 91 Ley 58/2003⁴⁸, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), respecto de los acuerdos previos de valoración (en el marco del deber de la Admón. tributaria de información y asistencia a los obligados tributarios –art. 85.1 y 2 d LGT–) y en aras de dotar de seguridad jurídica en la aplicación del beneficio fiscal que se analiza, el art. 23.6 LIS regula la posibilidad de que el contribuyente del IS, previamente a la realización de las operaciones de cesión o transmisión de los elementos intangibles, solicite a la Administración un acuerdo de valoración sobre:

- 1.º Ingresos procedentes de la cesión de los activos intangibles.
- 2.º Gastos asociados.
- 3.º Rentas generadas en su transmisión.

La petición de propuesta de valoración previa presentada por el contribuyente deberá fundamentarse en el valor de mercado, lo que –es conveniente ad-

48. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

vertir– no constituye una tarea fácil⁴⁹. La propuesta solicitada se considerará desestimada una vez transcurra el plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento sin que se haya notificado su resolución (art. 41.6 RIS).

IX. ACUERDO PREVIO DE CALIFICACIÓN DE LOS INTANGIBLES Y VALORACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR SU CESIÓN O TRANSMISIÓN Y DE LOS GASTOS ASOCIADOS

Con anterioridad a la realización de las operaciones de cesión o transmisión de los activos intangibles, el contribuyente puede solicitar a la Admón. tributaria un acuerdo previo sobre la calificación del activo o activos según su encaje en alguna de las categorías indicadas en el apdo. 1 del art. 23 LIS.

Y también podrá solicitar un acuerdo previo de valoración de los ingresos derivados de la cesión de tales intangibles, de los gastos contraídos asociados y de las rentas generadas por su transmisión.

El contribuyente deberá adjuntar a su petición una propuesta de valoración fundada en el valor de mercado.

La propuesta solicitada quedará desestimada por el transcurso del plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento sin notificación de su resolución al peticionario (art. 41.6 RIS).

Respecto a la solicitud de acuerdo previo sobre la calificación de los activos, la normativa exige la emisión por la DGT de un informe vinculante, con anterioridad a su resolución. Dicho órgano admvo. podrá requerir opinión no vinculante al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital⁵⁰.

Finalmente, el procedimiento a través del cual se sustancian las solicitudes de Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles se regula en los arts. 39 a 44 RIS⁵¹.

X. BIBLIOGRAFÍA

CASAS AGUDO, D., «El régimen español de patent box y su adecuación al ‘enfoque del nexo’ de la OCDE». Comunicación publicada en DOCUMENTOS DE TRABAJO 14/2017 del V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario *El futuro del Impuesto sobre Sociedades* (3.ª parte). GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (coordi-

49. VILELLAS CIUDAD, C. *Los activos intangibles como fuente de conflicto internacional*. V Congreso Virtual Internacional Desarrollo Económico, Social y Empresarial en Iberoamérica. Junio 2020, págs. 272 y ss.

Y también es de interés el trabajo de NAVARRO IBARROLA, A. «Intangibles de difícil valoración y ajustes retrospectivos en la normativa española sobre precios de transferencia». 2019. *Crónica tributaria*, núm. 173/2019, págs. 159 a 185.

50. Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, en la fecha de redacción de la LIS.

51. Inicio, tramitación, terminación y efectos del acuerdo, órgano competente, modificación y prórroga del acuerdo de valoración.

- nadora). 2017. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Gobierno de España.
- DE HARO IZQUIERDO, M., «Régimen fiscal del *patent box*». Revista Quincena Fiscal, núm. 6/2010.
- FERRER JARÁIZ, J., «El nuevo régimen fiscal de la cesión de uso de determinados activos intangibles (art. 23 LIS). Cuestiones prácticas». Carta Tributaria. Monografías, núm. 11. 2010.
- GIL GARCÍA, E., «El impacto de BEPS en el régimen español de *patent box*». Revista Quincena Fiscal, núm. 9/2016.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., «La fiscalidad comunitaria de intereses y cánones. En particular, las Directivas 48/2003/CE y 49/2003/CE y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes». Revista Noticias Unión Europea. Ed. CISS, n.º 246. Julio 2005.
- MOYA, I., «La fiscalidad de la innovación en España: Un análisis comparativo de los incentivos fiscales en la Unión Europea». Revista de Derecho Comunitario Europeo, 51 (2). 2015.
- NAVARRO IBARROLA, A., «Intangibles de difícil valoración y ajustes retrospectivos en la normativa española sobre precios de transferencia». 2019. Crónica tributaria, núm. 173/2019.
- PISTONE, P., «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global». Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 170/2016.
- SANZ GÓMEZ, R., «The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union Tax Law Perspective». WU International Taxation Research Paper Series, núm. 2015-12, pág. 2.
- TURRADO, M., «Patent Box: una nueva aproximación a los criterios fijados por la OCDE/BEPS». Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 916/2016.
- VILELLAS CIUDAD, C., *Los activos intangibles como fuente de conflicto internacional*. V Congreso Virtual Internacional Desarrollo Económico, Social y Empresarial en Iberoamérica. Junio 2020.
- VV. AA. BOSE, S., KEITH, T., *Valuation of intellectual capital in knowledge-based firms: The need for new methods in a changing economic paradigm*. Management Decision. 2007, 45 (9).
- VV. AA. DELOITTE; «Aplicación del criterio de actividad substancial para regímenes de no imposición o de imposición nominal». Revista *Impuestos y Servicios Legales*. 6 de agosto de 2019.
- VV. AA. GARRIGUES, ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS; *Plan de acción BEPS. Una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Creatividad. 2017. Capítulo 5.
- VV. AA. GUTIÉRREZ, R., & RAMÍREZ, E., «El impacto del régimen fiscal del Patent Box en la competitividad de la industria farmacéutica en España». Revista de Economía y Finanzas, 36 (2). 2019.

- VV. AA. LÓPEZ, A. y CALVO, V., «Innovación y fiscalidad: El Patent Box en España». *Revista Española de Capital Riesgo*, núm. 3. 2016.
- VV. AA. MARTÍN, J. y CARRASCO, C., *La fiscalidad de la investigación, desarrollo e innovación en el Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Aranzadi. 2018.
- VV. AA. RODRÍGUEZ, J. y SERRANO, F., «La deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades: Análisis y propuestas de reforma». *Revista de Contabilidad y Tributación*, (2). 2016.
- VV. AA. SALGADO BARCA, B., y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., «El patent box en España: análisis del artículo 23 del TRLIS». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2014.