

PATENT BOX

DIEGO RUEDA CRUZ
INSPECTOR DE HACIENDA DEL ESTADO

FINANCIACIÓN INTEGRAL

FASE DEL PROYECTO	TIPO DE AYUDA
PRE-PROYECTO (PLANIFICACIÓN)	AYUDAS PÚBLICAS
PROYECTO (EJECUCIÓN)	DEDUCCIONES FISCALES I+D+i
POST-PROYECTO (EXPLOTACIÓN)	PATENT BOX
FINANCIACIÓN INTEGRAL	Una adecuada planificación de los referidos incentivos puede optimizar la inversión en actividades de innovación

PATENT BOX

- Según la exposición de motivos de la Ley 16/2007, que introdujo el régimen fiscal de **Patent Box**, su **finalidad** es:
 - “Estimular a las empresas para que desarrollen este tipo de actividades, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y,
 - al mismo tiempo, reducir la dependencia tecnológica del exterior de nuestras empresas,
 - enlazándose este régimen con los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, dado que los incentivos fiscales continúan aplicándose sobre los resultados positivos de estas entidades cuando se exploten mediante la cesión a terceros de los derechos creados, y, por tanto, no se agotan con la creación de estos activos intangibles.”

A diferencia de la **deducción por actividades de I+D+i** que potencia la actividad de innovación y desarrollo de las empresas, el **Patent Box** beneficia a los rendimientos de la explotación por la cesión del uso de los intangibles.

PATENT BOX

- Desde entonces, es indudable el cambio producido en el modelo económico global, con un notable auge de empresas tecnológicas aunque con desigual intensidad por países. Y en este contexto, destaca el papel protagonista llevado a cabo por un nuevo *player*: las *startups*.
- Por ello, podría pensarse que el régimen de *patent box* habría contribuido al desarrollo y consolidación de este nuevo sector en España. Sin embargo, los datos no lo evidencian: si en 2008 fueron 142 los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que se acogieron a este incentivo fiscal, diez años después, conforme a las últimas estadísticas publicadas por la Agencia Tributaria, solo lo aplicaron 243, por lo que no parece ni que el régimen haya tenido excesivo éxito en general ni que haya sido explotado por las *startups* tecnológicas en particular.

PATENT BOX

- Una de las causas de esta *descorrelación* podría encontrarse en las sucesivas modificaciones del régimen, hasta en cuatro ocasiones (en 2013, 2015, 2016 y 2018), la última de ellas para adaptarlo a la acción 5 del [Plan BEPS](#) y homogeneizarlo al de países de la OCDE. Este marco tan cambiante ha limitado el ámbito objetivo de aplicación del *patent box* y ha generado inseguridad jurídica a los operadores.
- El catálogo de activos intangibles que cualifican para el *patent box* no es ilimitado, restringiéndolos la norma, en lo que al sector de las *startups* respecta, a patentes, modelos de utilidad, dibujos y modelos legalmente protegidos y software avanzado registrado. En sentido contrario, se excluye de su aplicación a otros derechos intangibles más genéricos tales como programas informáticos de tipo general, equipos industriales, planos, procedimientos secretos, derechos de imagen y principalmente *know-how*, que desde la última reforma de mediados de 2018 dejó de considerarse activo apto.

PATENT BOX

- Y en cuanto la aplicación del *patent box* sobre los nuevos modelos de negocio desarrollados por *startups*, por definición basados en activos intangibles que pueden gozar de protección en el ámbito del derecho de la propiedad intelectual e industrial (ahí suele radicar su ventaja competitiva), lo cierto es que pocas *startups* lo están aplicando, tanto por desconocimiento como por la rigidez del propio régimen.
- Prueba de ello son algunas de las más recientes contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), que inadmite su aplicación ante supuestos tales como la cesión de un software de comercio electrónico profesional desarrollado por una *startup*, por considerarlo *know-how* (V0273-20) o la cesión de una *app* basada en la tecnología CRM destinada al servicio de reparaciones domiciliarias (V3502-19).

PATENT BOX

- El **IP-Box** (también llamado **Patent Box**) es un **incentivo fiscal** que **consiste en una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del 60% (70% en el caso de País Vasco y Navarra)**
- Los regímenes de **IP-Box** están relativamente extendidos en toda **Europa** y la mayoría se han implementado en las últimas dos décadas. Actualmente se aplica en **14 de los 27 Estados miembros**: Bélgica, Chipre, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal, Malta, Eslovaquia y España (que incluye el régimen del País Vasco y Navarra). Asimismo, otros países no pertenecientes a la Unión Europea también lo han implementado, como son Andorra, Reino Unido, San Marino, Suiza y Turquía.

PATENT BOX

- Por ello, y en espera de una reforma fiscal más ambiciosa que incorpore las reivindicaciones del sector para hacerlo competitivo en relación con los países de nuestro entorno (por ejemplo, en términos de fiscalidad de los *founders*), el *patent box* continuará siendo una de las pocas palancas de tipo tributario para la creación de valor en las *startups* de base tecnológica.
- Desde el punto de vista de la técnica liquidatoria del tributo, genera algo inusual, como es una **diferencia permanente negativa por el lado del ingreso**, reduciendo éste; es decir parte de su importe es un ingreso contable sin ser un ingreso fiscal. Y es asimétrico, pues el cedente excluye de tributación una parte sustancial de sus ingresos, pero el cesionario puede deducir el 100% del gasto.

PATENT BOX

- La regulación del incentivo de reducción de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles («patent box») ha sido objeto de diversas modificaciones, por lo que el régimen fiscal aplicable es distinto según la fecha en que se haya producido la cesión o transmisión de los activos:
 1. [Antes del 29-09-2013](#) (RDLeg. 4/2004, según redacción Ley 16/2007, de 4 de julio)
 2. [Desde el 29-09-2013 hasta el 30-06-2016](#) (en su redacción original).
 3. [Desde el 01-07-2016 hasta el 31-12-2017](#) (según redacción Ley 48/2015, de 29 de octubre.)
 4. [A partir del 01-01-2018](#) (según redacción Ley 6/2018, de 3 de julio.)

PATENT BOX A PARTIR DEL 01-01-2018

- **Regulación:** Artículo 23 LIS, según redacción Ley 6/2018, de 3 de julio.
- **Importe de la reducción**
- Las **rentas positivas** procedentes de la **cesión** del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un **60 por ciento** el resultado del siguiente coeficiente:

PATENT BOX

- En el **numerador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el **denominador**, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

PATENT BOX

- En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.
- La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las **rentas positivas** procedentes de la **transmisión** de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.
- A efectos de determinar el **régimen de protección legal de los activos intangibles** a que se refiere el párrafo primero de este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

PATENT BOX

- **Rentas positivas susceptibles de reducción**
- A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de la LIS en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

PATENT BOX

- **Rentas negativas susceptibles de reducción**
- En caso de que en un período impositivo se obtengan **rentas negativas** y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido **rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción** prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte del artículo 23 de la LIS.
- Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del artículo 23 de la LIS.

PATENT BOX

- **Requisitos:** Para la aplicación de la reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - a. Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una **actividad económica** y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
 - b. Que el cesionario no resida en un país o territorio calificado como **jurisdicción no cooperativa**, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

PATENT BOX

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

d. Que la entidad disponga de los **registros contables** necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere el artículo 23 de la LIS, correspondientes a los activos objeto de cesión.

PATENT BOX

- **Rentas excluidas de la reducción**

- No darán derecho a la reducción en ningún caso las rentas procedentes de
- la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión,
- de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas,
- de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen,
- de programas informáticos distintos de los referidos en el artículo 23.1 de la LIS,
- equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas,
- ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el dicho artículo 23.1 de la LIS.

PATENT BOX

- **Acuerdos previos**
- A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un **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.
- Dicha solicitud se acompañará de una **propuesta de valoración**, que se fundamentará en el valor de mercado.
- La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

PATENT BOX

- Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria **un acuerdo previo de calificación** de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el artículo 23.1 de la LIS, **y 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.
- Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.
- La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.
- La resolución de este acuerdo requerirá **informe vinculante** emitido por la **Dirección General de Tributos**, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (actualmente, Ministerio de Ciencia e Innovación).

Régimen transitorio (disposición transitoria 20ª LIS)

- Cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles

Realizadas antes del 29/09/2013	Límite aplicación opción	A partir 1/07/2021
Pueden optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 del TRLIS (redactado por la Ley 16/2007, de 4 de julio)	Hasta el 30/06/2021	Se deberá aplicar el régimen previsto en el artículo 23 de la LIS (redactado por la Ley 6/2018, de 3 de julio)

Régimen transitorio (disposición transitoria 20ª LIS)

Realizadas entre el 29/03/2013 y el 30/06/2016	Límite aplicación opción	A partir de 1/07/2021 o de 1/01/2018
Pueden optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la LIS (según redacción vigente a 1 de enero de 2015)	Hasta el 30/06/2021	Se deberá aplicar el régimen previsto en el artículo 23 de la LIS (redactado por la Ley 6/2018, de 3 de julio)
	Hasta el 31/12/2017 (en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles)	

Régimen transitorio (disposición transitoria 20ª LIS)

- **Transmisiones de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones por las que el contribuyente hubiera ejercitado la opción que se realicen desde 1/07/2016 hasta 30/06/2021**

Opción de tributación	Fecha de transmisión
Aplicación del régimen establecido en el artículo 23 de la LIS (según redacción vigente a 1 de enero de 2015)	Las transmisiones que se realicen desde el 01/07/2016 a 30/06/2021
	Las transmisiones que se realicen desde el 01/07/2016 hasta 31/12/2017 (en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles)

Ejemplo 1 (extraído de Memento Fiscal)

- **1)** Una sociedad A ha desarrollado un nuevo proceso de producción en el marco de una actividad de I+D.
- El coste de ese desarrollo ha sido de 100.000, que se ha computado como gasto contable a medida que se realizaba, siendo igualmente deducible dicho gasto a efectos fiscales, por lo que el valor del intangible no se ha activado.
- Una vez finalizado el proyecto al inicio del ejercicio 20X0, se cede el uso del activo intangible a una sociedad B no vinculada durante un plazo de cinco años, percibiendo en cada uno un importe de 80.000.
- En cada ejercicio los gastos asociados a la cesión del activo ascienden a 2.000.

Ejemplo 1 (extraído de Memento Fiscal)

- a) **Sociedad cedente A.** El efecto fiscal en cada uno de los ejercicios de cesión es:
 - - Ejercicio 20X0: dado que en este ejercicio los ingresos no han superado el gasto de creación del activo, el ingreso de 80.000 se integra en la base imponible conjuntamente con el gasto de 2.000 que es deducible.
 - - Ejercicio 20X1. El importe del ingreso de este ejercicio que excede de la totalidad de los gastos del activo, los de creación más los gastos relacionados con dicho activo, asciende a 56.000 ($80.000 + 80.000 - 100.000 - 2.000 - 2.000$).

Ejemplo 1 (extraído de Memento Fiscal)

- Por otra parte, dado que el coeficiente es la unidad al haber creado la sociedad A totalmente el activo intangible, la renta positiva objeto de reducción asciende a 33.600 ($0,6 \times 56.000$).
- Por tanto, el resultado contable y fiscal de este ejercicio procedente de la cesión es de 78.000 ($80.000 - 2.000$), y el importe del ajuste negativo que procede practicar al resultado contable es de 33.600.
- - Ejercicio 20X2 a 20X4. En cada uno de estos ejercicios, la renta positiva derivada de la cesión es de 78.000 ($80.000 - 2.000$), que coincide con el resultado contable, por lo que el ajuste negativo a practicar en cada uno de esos ejercicios es de 46.800 ($0,6 \times 78.000$).
- b) **Sociedad cesionaria B.** En cada uno de los cinco períodos impositivos de cesión del activo intangible debe computar como gasto contable y fiscal un importe de 80.000.

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- Mismo ejemplo que el anterior, con la diferencia de que el coste del activo intangible se ha activado, siendo amortizable en un plazo de diez años coincidente con su vida útil y, además, el período de cesión es también de diez años. En función de si la entidad A ha amortizado libremente o no el coste del activo, el efecto fiscal en cada uno de los ejercicios es el siguiente:
- a) Aplicación de la **libertad de amortización** al coste del activo. Según la doctrina administrativa, a los efectos de calcular la renta positiva objeto de reducción, se computan los ingresos contables del período impositivo procedentes de la cesión. Respecto de los gastos, deben computarse los gastos contables por amortización de los intangibles cedidos, por lo que de haberse amortizado libremente tales intangibles a efectos fiscales, el gasto fiscal no se tiene en consideración a efectos de calcular la renta sujeta a reducción, sino que solo se toma el gasto por amortización según su vida útil, salvo que la misma se hubiese determinado de forma no fiable, en cuyo caso el gasto a considerar sería la cantidad por amortización contabilizada con el límite de la veintava parte del importe del intangible ([DGT CV 26-6-18](#)). De acuerdo con lo anterior, los efectos fiscales son:

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- **1. Sociedad cedente A:**
- - Ejercicio 20X0. En este ejercicio los ingresos han superado los gastos contables de creación del activo que han sido fiscalmente deducibles, 10.000 ($100.000/10$) en concepto de amortización y 2.000 por el resto de gastos directos. En definitiva, la renta positiva derivada de la cesión es de 68.000 ($80.000 - 10.000 - 2.000$), por lo que procede realizar un ajuste negativo en este ejercicio de 40.800 ($0,6 \times 68.000$) al resultado contable para determinar la base imponible. Además, dado que la entidad amortiza libremente el activo intangible, procede realizar otro ajuste negativo de 90.000 ($100.000 - 10.000$).

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- - Ejercicio 20X1 a 20X9. En cada uno de estos ejercicios igualmente los ingresos derivados de la cesión superan los gastos de 2.000 directamente relacionados con el intangible. Así, en los mismos no se computaría, a efectos de determinar la renta positiva objeto de reducción, la amortización contable de 10.000, al no ser deducible en la medida en que el activo intangible está totalmente amortizado.
- Por tanto, la renta positiva derivada de la cesión es de 78.000 ($80.000 - 2.000$), por lo que procede realizar un ajuste negativo en cada uno de estos ejercicios de 46.800 ($0,6 \times 78.000$) al resultado contable para determinar la base imponible. Además, dado que el activo intangible está totalmente amortizado, procede realizar otro ajuste positivo de 10.000 por el gasto contable.

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- De acuerdo con este criterio, el ajuste negativo total durante todo el período de cesión ha sido de 462.000 [$40.800 + (9 \times 46.800)$].
- Otra posible interpretación es que, a efectos de determinar la renta positiva objeto de reducción, en estos períodos impositivos también se tenga en cuenta la amortización contable, dado que la misma ha sido deducida a través de la libertad de amortización en el ejercicio 20X0, es decir, además del ajuste positivo de 10.000 por el gasto contable de la amortización, la renta positiva derivada de la cesión sería igualmente de 68.000 ($80.000 - 10.000 - 2.000$), por lo que el ajuste negativo en cada uno de estos ejercicios sería de 40.800 ($0,6 \times 68.000$) al resultado contable para determinar la base imponible.

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- De acuerdo con este otro criterio, el ajuste negativo total durante todo el período de cesión ha sido de 408.000 (40.800×10). Este criterio produce unos efectos fiscales equivalentes a los que resulta de no aplicar la libertad de amortización, por lo que el mismo produce un efecto más neutral, dado que la aplicación de la libertad de amortización no afecta a la determinación de la renta positiva objeto de reducción y, por tanto, solo afecta al criterio de imputación temporal de integrar en la base imponible la amortización asociada al activo intangible, en particular, anticipar la deducción de esa amortización.

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- **2. Sociedad cesionaria B.** En cada uno de los cinco períodos impositivos de cesión del activo intangible debe computar como gasto contable y fiscal un importe de 80.000.
- **b) No aplicación de la libertad de amortización al coste del activo:**
- **1. Sociedad cedente A:**
 - - Ejercicio 20X0. En este ejercicio el ingreso de 80.000 supera los gastos deducibles por amortización del activo intangible de 10.000 y el gasto de 2.000 relacionado con el mismo. En definitiva, la renta positiva obtenida en la cesión tanto a efectos contables como fiscales asciende a 68.000 ($80.000 - 10.000 - 2.000$), por lo que el importe del ajuste negativo que procede practicar al resultado contable es de 40.800 ($0,6 \times 68.000$).

Ejemplo 2(extraído de Memento Fiscal)

- - Ejercicio 20X1 a 20X9. Igualmente, en cada uno de estos ejercicios, la renta positiva derivada de la cesión es de 68.000 ($80.000 - 10.000 - 2.000$), coincidente con el resultado contable, siendo de 40.800 ($0,6 \times 68.000$) el importe del ajuste negativo a practicar en cada uno de esos ejercicios.
- En definitiva, el ajuste negativo total durante todo el período de cesión ha sido de 408.000 (40.800×10).
- **2. Sociedad cesionaria B:** En cada uno de los cinco períodos impositivos de cesión del activo intangible debe computar como gasto contable y fiscal un importe de 80.000.