

# lener



*“Patent Box”*

Reducción del IS por cesión de intangibles.

Madrid, 29 de mayo de 2014

Departamento de Derecho Fiscal y Tributario

[www.lener.es](http://www.lener.es)



# lener

## Régimen del "*Patent Box*":

El artículo 23 del TRLIS recogía, hasta la aprobación de la *Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización* una **reducción del 60 % en base imponible** para los ingresos derivados de la cesión de activos intangibles bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

Con la aprobación de la citada ley se han introducido algunas modificaciones **potenciando y clarificando la aplicación de este beneficio fiscal**.

Actualmente el artículo 23 del TRLIS establece que se integrarán en la base imponible del impuesto únicamente el 40% de las rentas procedentes de la cesión de intangibles, bajo los siguientes requisitos:

- **Creación del intangible** al menos en un 25% por el propio cedente.
- Utilización por el **cesionario** en una **actividad económica**.
  - Producción y venta de bienes o servicios
  - Ahorro de costes/beneficios de gestión o información en su actividad
- **Registros contables individualizados** en los que consten los ingresos y gastos, tanto directos como indirectos, asociados a cada intangible objeto de cesión.
- **Contratos de cesión:** deberán **distinguir** claramente la parte de la **contraprestación** que se corresponde con la **cesión** de aquella que se obtiene por **las prestaciones accesorias a la cesión**.

Adicionalmente, la nueva redacción de la norma **permite aplicar este beneficio fiscal a la renta procedente de la transmisión del intangible**. Ello supone una importante ventaja en el aprovechamiento de este beneficio fiscal.

# lener

## Activos cuyos ingresos derivados de la cesión se encuentran expresamente incluidos o excluidos del régimen

- ❖ **Activos** expresamente **incluidos** por la ley: *"(...) la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre **informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas** (...)"*
- ❖ **Activos** expresamente **excluidos** del régimen: *"(...) 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, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1".*



# lener

## Ventajas del régimen

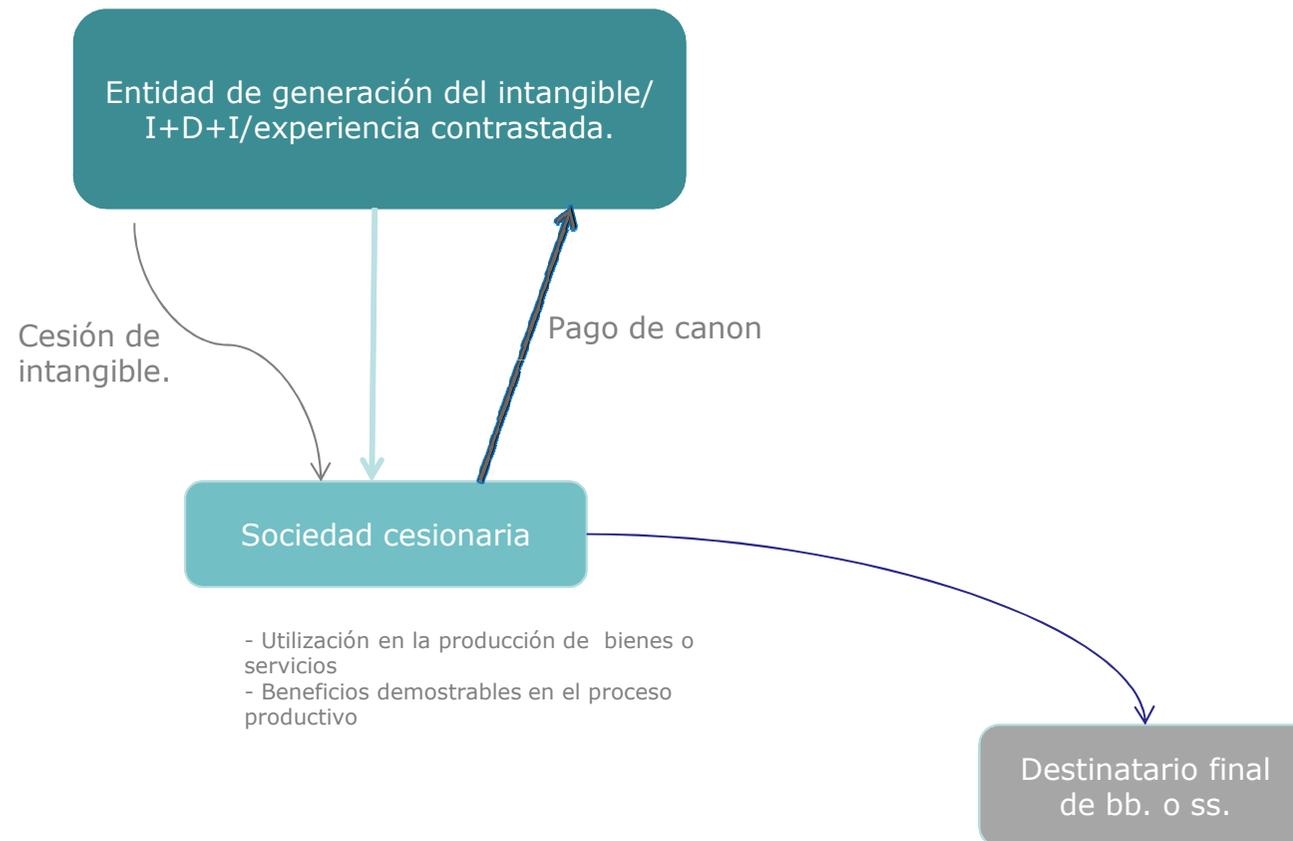
- ❖ Las **rentas** procedentes de la cesión **se computan únicamente en un 40%** a efectos de su integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- ❖ Los **activos intangibles no han de estar necesariamente reconocidos en el balance de la entidad**. Lo que permite aplicar el beneficio a la explotación de intangibles en cesión sin la necesidad de activar previamente el intangible en cuestión (evitando de este modo el ingreso derivado de dicha activación).
- ❖ Se entenderá por renta procedente de la cesión el resultado positivo de **minorar** los **ingresos** del ejercicio obtenidos por la cesión del intangible en el importe de **amortización** del intangible dotada en el ejercicio (artículos 11.4 y 12.7 del TRLIS), los deterioros y **gastos** en que se haya incurrido en el año en cuestión que se encuentren directamente relacionados con el activo.
- ❖ Para el caso de **intangibles** que **no** se encuentren **reconocidos en balance** se considerará como renta procedente de la cesión el 80 % de los ingresos. Sobre esta renta se aplicará el 40% siendo el resultado la cantidad a integrar en base imponible.

Ello supone que sólo **se someterán a tributación el 32 % de los ingresos** obtenidos por la cesión del intangible no activado.



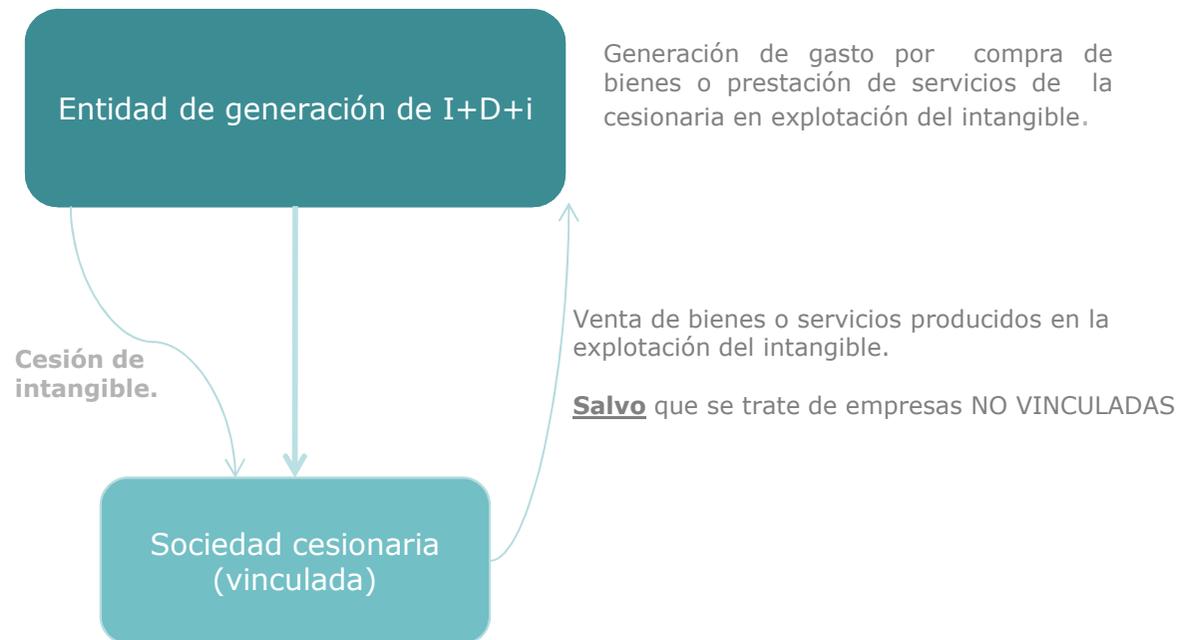
# lener

## Esquema básico de explotación del intangible



# lener

## Situación **no permitida** (salvo empresas independientes)

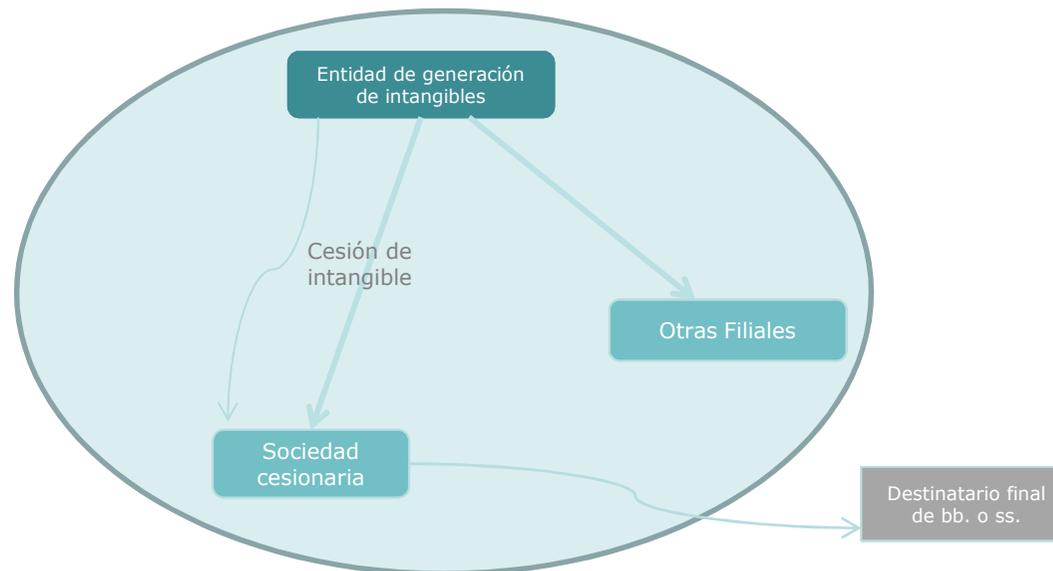


# lener

## Cuestiones problemáticas

### ❖ Grupos de consolidación fiscal.

La nueva redacción dada al artículo 23 apartado 4 del TRLIS, por la Ley de Emprendedores ha suprimido la referencia a la no eliminación de las operaciones intra-grupo en los casos de cesiones entre dos empresas que forman parte de un mismo grupo de consolidación fiscal. Por contra ha introducido la **obligación de documentación de estas operaciones**, lo cual no es consecuente con lo anterior. Esta cuestión deberá ser aclarada por vía de doctrina de la Dirección General de Tributos en sus contestaciones a consultas tributarias.



# lener

## Medidas que aportan seguridad jurídica

- ❖ La aprobación de la *Ley 14/2013* ha introducido dos figuras que a nuestro juicio pueden aportar una mayor seguridad jurídica en la aplicación del beneficio fiscal *Patent Box*. Estas figuras son las siguientes:
  - ❖ Se crea la posibilidad de solicitar **Acuerdos Previos de Calificación** de los intangibles: ello supone la creación de un sistema por medio del cual la Administración Tributaria, previa solicitud/propuesta por parte de la sociedad interesada, se pronuncia sobre la pertenencia de un concreto activo a alguna de las categorías susceptibles beneficiarse de la reducción del artículo 23 TRLIS. Esta circunstancia permite, en supuestos que puedan ser considerados conflictivos, **aclearar cuál es el criterio de la Administración Tributaria al respecto**, aplicando, en su caso, la reducción por cesión/transmisión de intangibles con importantes garantías.
  - ❖ Además de lo anterior se extienden los **Acuerdos Previos de Valoración** al ámbito del *Patent Box*. De esta forma, se abre la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria un acuerdo en cuanto a la **valoración de los ingresos procedentes de la cesión, los gastos asociados a la misma y las rentas generadas en la transmisión** de los activos intangibles.
- ❖ Por otra parte la nueva redacción de la norma aclara que el intangible se considera de **generación propia** siempre y cuando la entidad los haya "*creado (...), al menos, en un 25% de su coste*", dando entrada en la explotación a los partícipes sustanciales de consorcios de I+D+i o partícipes de acuerdos de reparto de costes en los desarrollos de proyectos.

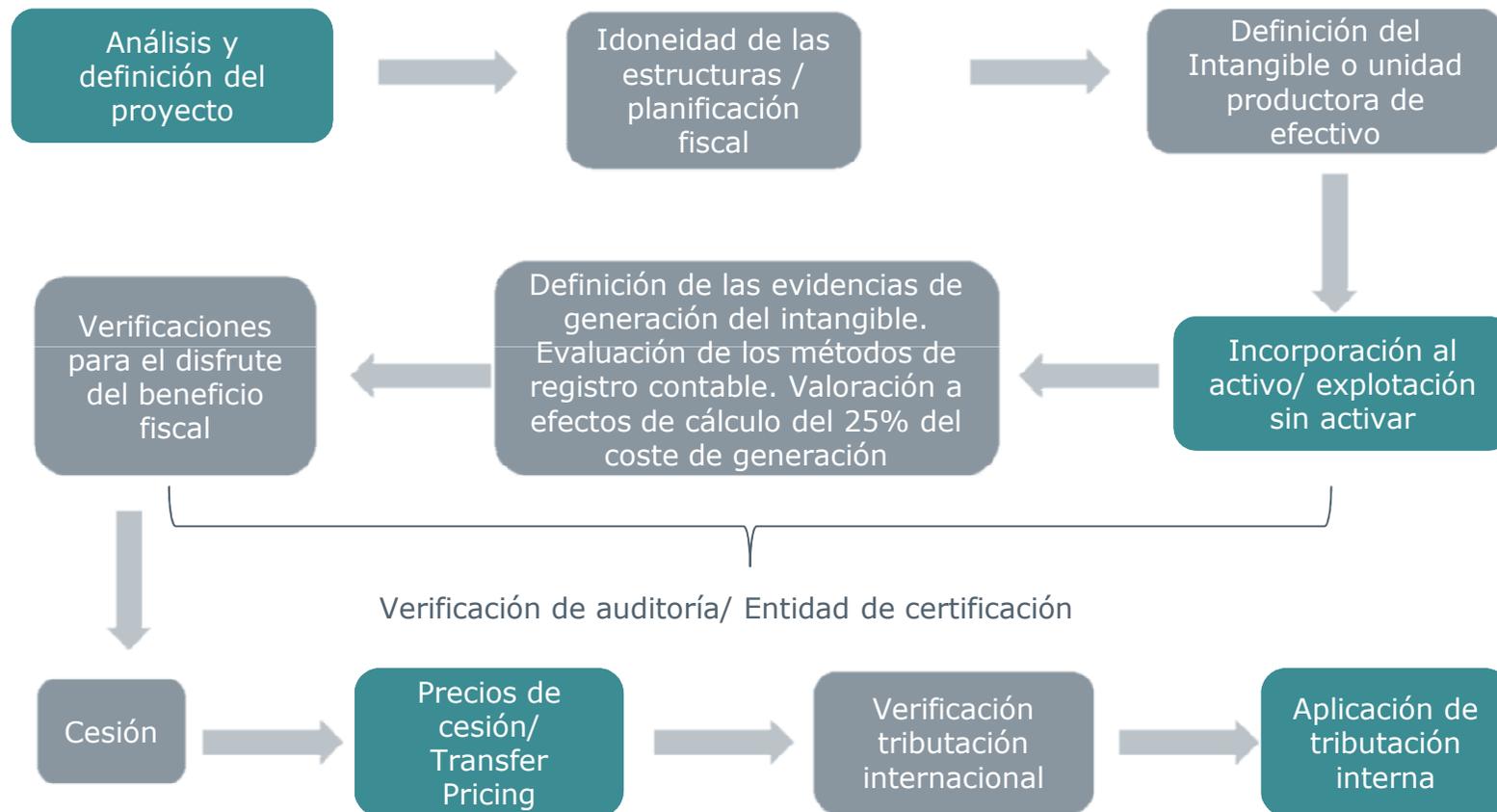
# lener

## Compatibilidad del Patent Box con deducciones por I+D+I:



# lener

## Definición del proceso de aplicación de Patent Box



# lener

## Utilidades Indirectas Derivadas del Análisis de los Intangibles de la Empresa para la Aplicación del Patent Box

El estudio de la situación global de la empresa, de los intangibles que posee y el análisis de las estructuras operativas y societarias pone de manifiesto **utilidades posibles distintas** de la pura aplicación **del beneficio fiscal**, que también son atendidas por nuestros equipos de trabajo:

❖ **Mejora de los balances** de situación y cuenta de pérdidas y ganancias de *empresas en crisis* mediante el afloramiento, valoración y *activación de intangibles*.

- Mejora de los resultados del ejercicio en que se produce la activación.
- Distribuye las pérdidas en ejercicios siguientes en función de los periodos de amortización.
- Mejora la imagen de la empresa como "innovadora" y facilita su financiación externa.

❖ Establece una *política optimizada y racional* de los medios que la empresa dedica a la protección de su *propiedad industrial*. La necesidad de justificar la propiedad sobre el intangible obliga a:

- Analizar y en su caso reforzar las garantías de titularidad y posesión de los intangibles sin protección registral, como por ejemplo el secreto industrial: establecimiento de contratos de confidencialidad, firma o revisión de contratos de cesión de intangibles etc. Se valorizan los intangibles al tomar conciencia documental de su importancia en la empresa.
- Se estudia la correcta utilización de los recursos de la empresa empleados en protección industrial mediante patentes, registro de marcas, modelos de utilidad, diseños, etc. De ser inadecuada, excesiva o insuficiente se proponen los cambios que permitan ajustar los esfuerzos económicos a las verdaderas necesidades de protección.

❖ Del **análisis funcional** de los precios de transferencia se obtiene gran información de la empresa que nos *permite identificar mejoras operativas o estructurales* para beneficio del negocio.

# lener

## **Análisis y definición del proyecto I (Diagnóstico/planificación)**

- ❖ Obtención de información del negocio desarrollado, entorno económico, situación financiera, mercado en el que se opera, especialidades de los clientes, ámbitos de mayor valor añadido, etc.
- ❖ Identificación previa del intangible.
  - Posible amparo en propiedad industrial
- ❖ Estimación previa del cumplimiento de los requisitos:
  - Contables (la mayoría de los establecidos en las sentencias del Tribunal Supremo), PGC y NIC
  - Fiscales
- ❖ Estimación previa de:
  - Coste previsible
  - Activación/ no activación.
  - Rentabilidad fiscal/ Estimación de rentas (ingresos-gastos)
  - Justificación de existencia de mercados
  - Producto novedoso/identificable/propiedad del posible cedente
- ❖ Valoración de la utilidad de la cesión Vs explotación propia.
  - Ventajas productivas/coste productivo
  - Periodo de generación de los beneficios fiscales.
  - Valoración de la ventaja fiscal
  - Coste de desarrollo Vs beneficio esperado
  - Efectos sobre la liquidez de la empresa/capacidad financiera para afrontar el proyecto.
  - Plan de explotación del intangible

Reducción del TRLIS para ingresos derivados de la cesión de activos intangibles – "Patent Box".

# lener

## **Análisis y definición del proyecto II (Diagnostico/ planificación)**

- ❖ Planificación del **esquema societario**.
- ❖ Planificación de **condiciones contractuales**.
- ❖ Identificar problemática de **operaciones vinculadas** / Valorar las obligaciones documentales. Verificar que el periodo de cesión /la vida útil coincide con la que un tercero independiente aceptaría.
- ❖ **Operaciones internacionales**: deducibilidad del gasto en destino / tributación en destino (***withholding tax***).
- ❖ Definir el **Dossier de soporte** necesario.
- ❖ Definir la **asistencia técnica** necesaria.
- ❖ Asegurar el **asesoramiento fiscal para cumplimiento de obligaciones**.

# lener

## Definición del Intangible o unidad productora de efectivo

- ❖ Se trata de identificar uno o varios intangibles que cumplan los requisitos y que puedan ser objeto de cesión a cambio de un precio.
- ❖ Podemos encontrarnos ante la necesidad de definir una Unidad Productora de Efectivo, en el entorno de un contrato de franquicia o contrato similar.
- ❖ Una vez identificados los intangibles, hay que crear una estrategia de explotación, en la que habrá precios identificados para cada concepto de cesión.
- ❖ Posible **solicitud de calificación** a la Administración Tributaria.



# lener

## Valoración de la Conveniencia de Incorporación al Activo

**La decisión de si es conveniente activar los intangibles se toma por la empresa en base a los siguientes parámetros:**

- ❖ Situación económica de la empresa actual y previsiones de negocio futuras. Efecto que la activación del intangible tiene en el primer ejercicio y en aquellos en los que se amortiza según criterios contables.
- ❖ Beneficios en la imagen patrimonial y pública de la empresa, obtención de financiación, proyección en solicitudes de subvenciones y ayudas, etc.
- ❖ ¿Nos encontramos ante un intangible amortizable? Si no lo es, ¿Cómo y cuándo probaremos con fiabilidad su depreciación?
- ❖ Medios de protección industrial del intangible: Patentes, marcas, modelos de utilidad, diseños etc.
- ❖ Evaluación del beneficio fiscal estimado por Patent Box en función del si se toma como base:
  - ✓ El rendimiento presunto según el Art 23 TRLIS que toma como base de cálculo de la reducción el 80% de los ingresos percibidos para intangibles no activados.
  - ✓ El rendimiento previsto de la explotación consistente en Ingresos – Gastos imputables a la cesión del intangible (amortizaciones, coste de mantenimiento y explotación, mantenimiento y mejora, etc.

# lener

## Decisión de Activar. Exigencias Contables.

### Esencial: Prueba de la previsión de obtención de beneficios futuros:

- ❖ Demostrar la **existencia** de un **mercado** para lo que vaya a producir el intangible.
- ❖ Demostrar el control de la empresa sobre el activo.
- ❖ Evaluar los **rendimientos** estimados (NIC 36)
  - Como intangibles individualizados.
  - Como grupo de Intangibles combinados (no todos han de tener derecho al beneficio *Patent Box*).
  - Como unidad generadora de efectivo compuesta por intangibles + otros activos.
  - La capacidad de producción del Intangible se demuestra:
    - Con estimaciones financieras de descuento de flujos que no tengan en cuenta las inversiones o mejoras necesarias para el mantenimiento del intangible.
    - Las previsiones se evalúan para un máximo de 5 años.
    - Las tasas de crecimiento empleadas han de ser constantes o decrecientes y en todo caso contrastadas con las del mercado en el que se vaya a operar.
    - Han de tenerse en cuenta los resultados pasados.
    - Es preciso estimar el coste de mantenimiento del activo en explotación.
    - Hay que verificar la capacidad técnica y la voluntad de la empresa de acabar el proyecto de creación del intangible.
    - Verificar que la entidad tiene capacidad de utilización / Venta / Comercialización del intangible.
- ❖ Probar la **utilidad** para la empresa (NIC 38)
  - Demostrar la futura obtención de Ingresos por ventas.
  - El ahorro de costes.
  - Otras ventajas del uso por la entidad.
- ❖ Identificación de la **Vida útil si vamos a activar o a ceder a vinculados.**

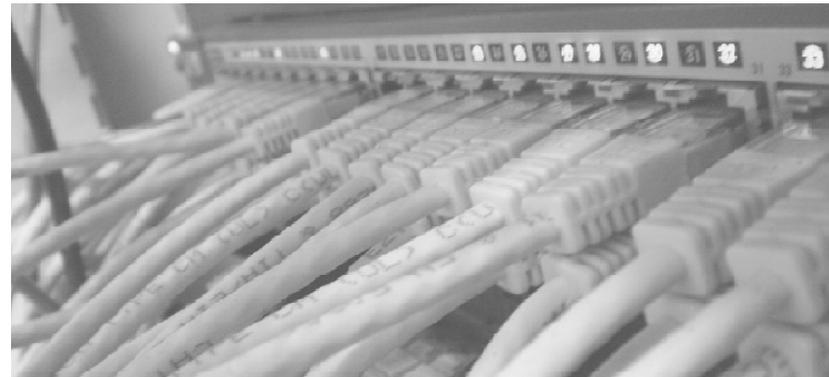
# lener

## Definición del valor de generación del intangible

**El activo ha de ser valorable con fiabilidad, en particular cuando la empresa no haya sido la única partícipe del proceso de creación.**

- ❖ Apoyo de los procedimientos desarrollados para los proyectos de I+D+I por la consultoría.
- ❖ Validación de los proyectos I+D+I por CDTI / entidad certificadora / Informes motivados vinculantes/ auditoría ROAC.
- ❖ Es preciso verificar que todas las partidas activadas en el proyecto I+D+I se han concretado en intangibles susceptibles de beneficio Patent Box y en su caso, valorarlas a efectos del cálculo del 25% del valor.

### Prueba de la previsión de obtención de beneficios futuros.



# lener

## Contrato de Cesión

- ❖ **Análisis económico-fiscal** de las condiciones contractuales para verificar la maximización del beneficio fiscal y el cumplimiento de los requisitos para la reducción en la base imponible.
- ❖ **Análisis jurídico** intenso para proteger:
  - La utilización no autorizada
  - La recuperación del intangible
  - Los incumplimientos de pago del precio.
  - Que se cumplan los requisitos de diferenciación de ingresos por cesión de activos susceptibles de beneficio *Patent Box* de los que no lo son.
  - Definición y unificación del uso de las “unidades de generación de tesorería” como un todo.
  - Contratos de confidencialidad.
  - Compromisos de defensa de los intangibles por parte del cesionario.
- ❖ Idoneidad de la **estructura societaria**.
- ❖ Protección ante problemas por la existencia de **múltiples cesionarios** / distribución de bienes producidos con el intangible en los **distintos mercados**.
- ❖ **Redacción del texto** por técnicos especializados.
- ❖ **Verificación de la realidad de producción de los bienes o servicios** comprometidos con la cesión del intangible I.

# lener

## Cumplimiento de las obligaciones de precios de transferencia

### En el supuesto en el que cedente y cesionario sean partes vinculadas:

- ❖ Estudios de mercado para verificar el estado de la competencia en los mercados en los que se licenciará el producto.
- ❖ Búsqueda de comparables.
- ❖ Análisis de funciones / riesgos / activos empleados en la relación entre las partes vinculadas.
- ❖ Análisis de las cadenas de generación de valor del producto final.
- ❖ Determinación de los precios de cesión de los intangibles conforme al principio "*At Arm 's Length*".
- ❖ Elaboración de las documentaciones obligatorias de precios según los criterios OCDE / UE / normativa española según el régimen aplicable.
- ❖ Posibles acuerdos previos de valoración.
- ❖ Posible Valoración previa de los precios de cesión (Art 23).



# lener

## Verificación de la viabilidad en tributación internacional

### Si el cesionario se encuentra en otro país:

- ❖ Estudio de los **Convenios de Doble Imposición Internacional** y tratamiento de los cánones por cesión de intangibles.
- ❖ **Planificación** y verificación de la **tributación** del conjunto de la **operación**.
- ❖ Contrato de Cesión: Planificación de condiciones contractuales (Common law vs. Civil law)
- ❖ Posibles retenciones sobre los cobros en origen (**withholding tax**). Verificación de la aplicación de la **deducción por doble imposición internacional**.
  - ❖ Directiva de intereses y cánones
  - ❖ Verificación de la **deducción por doble imposición internacional**.
- ❖ Garantía de la **no** existencia de **conexiones con paraísos fiscales**.
- ❖ Garantizar la **deducibilidad del gasto por canon en destino**. Análisis de las normas tributarias del país de destino. En su caso, consultas a la administración tributaria local.
- ❖ **Acuerdos previos de valoración** con la administración tributaria del país de la cesionaria por precios de transferencia.

# lener

## Asistencia a la correcta tributación en España.

- ❖ Elaboración de un **dossier** (documentación para la acreditación de la procedencia de la reducción) suficiente **para la justificación del cumplimiento de los requisitos** de la deducción *Patent Box*.
- ❖ Solicitud de **consultas vinculantes** en caso de duda.
- ❖ **Asistencia** a la cumplimentación del **Impuesto sobre Sociedades** tanto si la cedente es una sociedad independiente como si forma parte de un grupo consolidado fiscal.
- ❖ En caso de comprobación, **defensa ante la Inspección**.



# lener

## La tributación internacional

### Si el cesionario se encuentra en otro país:

- ❖ Garantía de la **no** existencia de **conexiones con paraísos fiscales**.

Paraísos Fiscales desde la perspectiva fiscal española (actualizada a 31/01/2013)			
Europa	Asia- Pacífico	América	Africa
Chipre (2) Gibraltar Guernesey (1) Jersey (1) Liechtenstein Mónaco	Bahréin Brunei Islas Cook (1) Fiyi Jordania Macao Islas Marianas Omán Líbano República de Nauru República de Vanuatu Islas Salomón	Anguilas Antigua y Barbuda Bermudas (1) Islas Vírgenes Británicas Islas Caimán (1) Granada Islas Malvinas Montserrat República Dominicana San Vicente y las Granadinas (1) Santa Lucía (1) Islas Turcas y Caicos Islas Vírgenes (EEUU)	Mauricio Liberia Seychelles

(1) Países con los que España está en proceso de negociación para firmar un Acuerdo de Intercambio de información

(2) Países con los que España está en proceso de negociación para firmar un CDI

# lener

## La tributación internacional

**Si el cesionario se encuentra en otro país:**

❖ **Otros temas a tener en cuenta:**

❖ Creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, con competencia en todo el territorio nacional y especial foco en:

- Precios de transferencia
- Tributación en España de rentas de no residentes

❖ Ampliación de la red de convenios para evitar la doble Imposición (Panamá, Singapur, Hong Kong, Emiratos Árabes, etc.) y acuerdos de intercambio de información (Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Barbados, Bermuda, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, San Marino, etc.).

❖ Modificación de determinados CDI's actualmente en vigor:

- Alemania
- USA
- Canadá
- Suiza

# lener

## La documentación de defensa del beneficio fiscal (i) Modelo de 4 riesgos fiscales.

- ❖ Existencia, propiedad y coherencia entre la vida útil del intangible y los periodos de cesión, sobre todo en operaciones vinculadas.
- ❖ Asistencia Técnica Vs *Know How*.
- ❖ Precios de Transferencia.
- ❖ Contabilidad: Activación del intangible/ registros específicos de control de ingresos y gastos.

Adicionalmente, valoración y cuantificación....



# lener

## La documentación de defensa del beneficio fiscal (ii) Asistencia a la correcta tributación en España.

- ❖ Elaboración de un **dossier** (documentación para la acreditación de la procedencia de la reducción) suficiente **para la justificación del cumplimiento de los requisitos** de la deducción *Patent Box*.
- ❖ Solicitud de **consultas vinculantes** en caso de duda. Consultas de calificación y valoración de precios de cesión.
- ❖ **Asistencia** a la cumplimentación del **Impuesto sobre Sociedades** tanto si la cedente es una sociedad independiente como si forma parte de un grupo consolidado fiscal.
- ❖ En caso de comprobación, **defensa ante la Inspección**.



# lener

## La documentación de defensa del beneficio fiscal (iii) Documentación a generar por Lener para acreditar la aplicación del régimen

- ❖ Documento I. **Contrato de Cesión.**
  
- ❖ Documento II. **Memoria General de identificación, descripción y utilidad del intangible:** en la que se recogerán los aspectos que definen el intangible y su utilidad técnica tanto en aquellos componentes que pueden ser objeto de acogimiento al régimen de *Patent Box* como aquellos que han de ser excluidos de la aplicación del régimen (programas informáticos, marcas etc. que forman con el intangible unidades de generación de flujos de efectivo).
  
- ❖ Documento III. **Memoria económica** de costes de producción del activo cuando sea necesaria: recogerá los costes de generación del intangible, la justificación de los mismos y la proporción de aportación del creador sobre el total del coste de generación.
  
- ❖ Documento IV. **Plan de negocio del intangible:** acreditación del control, la identificabilidad y el beneficio que razonablemente se obtendrá de la explotación del activo intangible en cuestión. Análisis del mercado de comercialización del mismo o de los productos que con el mismo se generen.
  
- ❖ Documento V. **Documento de verificaciones:** verificaciones de la experiencia industrial o comercial probada "y otras verificaciones que confirmen la aplicabilidad del régimen de reducciones *Patent Box*."

# lener

## **Madrid**

Pº de la Castellana, 23, 1ª Planta  
28046 Madrid  
t. 913 912 066  
f. 913 102 222

## **Oviedo**

Pza. de la Constitución 8, 1ª y 2ª planta  
33009 Oviedo  
t. 985 207 000  
f. 985 212 027

## **Vigo**

Calle Colón, 12  
3ª y 4ª Planta  
36201- VIGO  
Teléfono +34 986 442 838  
Fax +34 986 226 110

## **Barcelona**

Avda. Diagonal, 418, 2ª "Casa  
08037 Barcelona  
t. 933 426 289  
f. 933 015 050

## **Valladolid**

Pío del Río Hortega 7  
1º planta, Oficina 7 y 8  
47014 Valladolid  
t. 983 218 904  
f. 983 309 777

## **Sevilla**

C/ Fernández y González, 2  
41001 - SEVILLA  
t. 954 293 216  
f. 954 293 377

[lener@lener.es](mailto:lener@lener.es)  
[lener.es](http://lener.es)

