

›FUNDESEM BUSINESS TOPICS

INCENTIVOS FISCALES DE LOS INTANGIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: DEDUCCIÓN I+D+it Y PATENT BOX

Por Inmaculada Pascual y María Pinto

Octubre 2015

Incentivos fiscales de los intangibles en el impuesto sobre sociedades: deducción i+d+it y patent box

A lo largo de estos últimos años hemos visto como se han ido eliminando y limitando las deducciones que contemplaba el RDL 4/2004 por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades.

Pero ha sido la nueva Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), que ha entrado en vigor el 1 de enero del presente año, la que ha supuesto la supresión de la mayor parte de las escasas deducciones que aún sobrevivían (deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, deducción para la formación de los empleados en nuevas tecnologías, deducción por activos medioambientales) quedando como única deducción importante, la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+it). Esta deducción, junto con la reducción por la cesión o transmisión de intangibles, el conocido "Patent Box", son actualmente los principales incentivos fiscales que la Ley prevé para estimular las actividades de investigación, innovación y creación de intangibles en las empresas, así como unos de los pocos incentivos fiscales existentes, lo que unido al propio contexto económico mundial, en el que el crecimiento de cualquier empresa pasa por una apuesta clara por la innovación, hace que en todo caso deba plantearse el máximo aprovechamiento de los referidos incentivos

La deducción de I+D+it está regulada en el artículo 35 de la LIS. Son dos tipos de actividades las que nos permiten aplicar la deducción, la actividad de I+D y la actividad de it, y ambas vienen definidas en el texto legal:

- Actividad de I+D: Se considerará investigación la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos. Se considera desarrollo la aplicación de los resultados de la investigación en nuevos productos o procesos.

Asimismo, se considera actividad de I+D el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos, entendiéndose como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

- Actividad de it: Se considerará innovación el avance tecnológico o mejora sustancial de los productos o procesos de producción existentes, concepto que nos permitirá aplicar esta deducción en muchas empresas que,

constantemente y dadas las necesidades del mercado, realizan mejoras en sus productos o procesos, matizando que la novedad debe ser sustancial y no meramente accesoria o accidental.

Se considera igualmente actividad de it la materialización de los nuevos productos, procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos pilotos, y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

La calificación de la actividad de nuestra empresa como I+D o it es fundamental, y no es una labor sencilla en muchos casos, puesto que, tanto los gastos que forman parte de la base de deducción, como los porcentajes de deducción son muy diferentes, y por tanto, una incorrecta calificación puede llevar a que la empresa que aplica la deducción asuma contingencias fiscales significativas.

A grandes rasgos, la diferencia sustancial entre actividades de I+D y de it radica en que en las primeras el material, producto, proceso o sistema de producción tiene que ser nuevo desde un punto de vista objetivo, es decir, debe de haber una invención en sentido estricto, mientras que en las actividades de it el material, producto, proceso o sistema es nuevo desde el punto de vista subjetivo, esto es, la novedad de los mismos reside en el propio sujeto pasivo con independencia de que los mismos existan en el mercado.

La base de la deducción y porcentajes de deducción aplicables en cada caso serían los siguientes:

- I+D: La base de la deducción la conforman los gastos e inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible afectos a la actividad de I+D y la amortización de los bienes directamente afectos a dicha actividad, minorados en la totalidad de las subvenciones recibidas para financiar dichas actividades.

Igualmente se puede aplicar la deducción sobre las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier lugar de la Unión Europea, por encargo del contribuyente.

Los porcentajes de deducción que establece la Ley son del 25%/42% (sobre el exceso de la media) para los gastos, y porcentajes adicionales del 17% para los investigadores cualificados y del 8% para las inversiones (salvo inmuebles y terrenos).

• It: La base de la deducción la conforman los gastos en España o en estados miembros de la Unión Europea de diagnóstico tecnológico, diseños industriales, ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseños y obtención de certificado de calidad minorados en la totalidad de las subvenciones recibidas para financiar dichas actividades.

El porcentaje de deducción desde el ejercicio 2012 es del 12%.

Ambas deducciones están sujetas a los límites de la cuota íntegra del impuesto, del 25% o del 50%, establecidos en el artículo 39 de la LIS, no pudiendo dejar la cuota a 0 o negativa.

Si bien es cierto que la redacción del artículo 35 de la LIS que regula la deducción no se ha modificado de manera sustancial en los últimos años, sí se han producido dos novedades relevantes en relación con la misma, una de ellas establecida en la propia LIS y la otra derivada del criterio de la Dirección General de Tributos (DGT).

Por lo que respecta a la primera novedad, la introdujo la Ley de apoyo a los emprendedores aprobada en el ejercicio 2013, y es la conocida "monetización" de la deducción. Con esta novedad se establece la posibilidad de aplicar el importe íntegro de la deducción generada (sin tener en cuenta los límites de la cuota íntegra del 25% o 50%) hasta dejar la cuota íntegra a 0 e incluso solicitar la devolución del exceso, hasta un determinado límite máximo, si bien con una tasa de descuento del 20% respecto al importe inicialmente calculado y condicionada, como es de suponer, al cumplimiento de determinados requisitos. Entre estos requisitos se encuentra la obligación de disponer de un informe motivado sobre la calificación de la actividad de I+D+it o un acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones. Con esta posibilidad de monetización de las deducciones de I+D+it, se abre una nueva vía de obtención de liquidez para las empresas, haciendo mucho más interesante la aplicación de este incentivo fiscal.

Por lo que respecta a la segunda novedad, deriva de una consulta vinculante de la DGT

El porcentaje de deducción desde el ejercicio 2012 es del 12%.

de 2014 en la que ha "reconfirmado" que la recuperación de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades por I+D+it puede alcanzar a los periodos concluidos en los 18 años anteriores, sin necesidad de promover la rectificación de las declaraciones previas puesto que permite que se apliquen en la declaración del ejercicio en curso, permitiendo de esta forma una magnífica oportunidad para aquellas entidades que, por diferentes motivos (por ejemplo bases imponibles negativas entonces existentes y actualmente ya consumidas), no hubiesen podido analizar, cuantificar, consignar y aplicar deducciones del pasado (incluso de ejercicios prescritos).

El segundo de los incentivos fiscales vinculado a los intangibles, es la reducción por la cesión de determinados activos intangibles, el "Patent Box". Dicho régimen, que también existe en otros países de la Unión Europea, como Francia, Bélgica, Países Bajos o UK, fue introducido en España con efectos 1 de enero de 2008 mediante la aprobación de un nuevo artículo 23 del Texto Refundido de la LIS, y sufrió importantes modificaciones con la Ley de apoyo a los emprendedores, las cuales entraron en vigor para cesiones realizadas a partir del 29 de Septiembre de 2013. La actual LIS mantiene la última redacción del artículo 23 con pequeños matices.

Con la actual regulación, el incentivo fiscal consiste en una reducción del 60% sobre las rentas procedentes de 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 y científicas ("know-how").

Por tanto, no darán derecho a la aplicación de esta reducción, a diferencia de otros países, la cesión de otros activos intangibles distintos a los indicados, tales como las marcas, derechos de imagen o programas informáticos.

Teniendo en cuenta lo anterior, al objeto de determinar la posible aplicación de este incentivo es clave tanto la identificación previa

del intangible objeto de cesión, como su calificación jurídica. Un análisis de cuáles son las actividades que pueden estar generando conocimiento dentro de una empresa, distinción en el mercado, notoriedad o aportación de valor de manera diferente a la competencia, permite identificar qué actividades de la compañía pueden ser susceptibles de estar generando activos intangibles. Asimismo, resulta esencial analizar si dichos activos cumplen con los requisitos legales para considerarlos como tales.

Con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, la renta se define como la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión y los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, así como amortizaciones y deterioros.

Adicionalmente, también se permite aplicar la reducción a la transmisión de los activos intangibles indicados, siempre y cuando se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades. En el caso de cesión, no se establece esta matización, y por tanto, la sociedad cedente y cesionaria pueden ser del mismo grupo, e incluso consolidar fiscalmente.

Los requisitos que deben de cumplirse para la aplicación de esta reducción, son los siguientes:

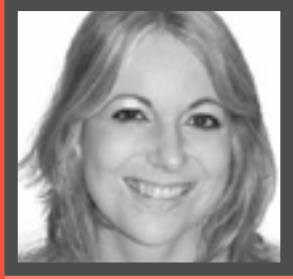
- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, en al menos, un 25% de su coste.
- b) Que el cesionario afecte los derechos a su actividad económica; no permitiéndose el "Patent Back" entre entidades vinculadas, esto es, que dicha utilización no dé lugar a la entrega de bienes o presentación de servicios que genere gastos fiscalmente deducibles en el cedente.
- c) Que el cesionario no resida en un paraíso fiscal o territorio de nula tributación, salvo que esté situado en la Unión Europea y acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, tales como asistencia técnica, deberá diferenciarse en el contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Son destacables dos de las novedades respecto a la regulación original, que han hecho que este incentivo resulte mucho más ventajoso para la mayoría de las empresas.

La primera de ellas es que ha desaparecido la limitación a la aplicación de la reducción. Según la redacción inicial del artículo 23, la reducción dejaba de poder aplicarse en el período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión superasen el coste del activo creado, multiplicado por seis, mientras que para las cesiones efectuadas a partir del 29 de Septiembre de 2013, la reducción podrá aplicarse durante todo el tiempo que dure la cesión del intangible, lo cual rentabiliza en mayor medida los posibles costes que puedan tener para las empresas la implantación de este régimen.

La segunda novedad es la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria, con carácter previo a la realización de las operaciones, tanto un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión y los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión, como un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías admisibles y de valoración (en adelante, APA). Dichas solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado, y la resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. Dicha resolución podrá aprobar o rechazar la propuesta, así como establecer otra alternativa. La posibilidad de solicitar un APA, y de acordar previamente con la Administración los términos de la reducción a aplicar, supone mayor seguridad jurídica al empresario que se plantea aplicar este incentivo fiscal.

Según nuestra experiencia, la mayoría de grupos empresariales disponen de activos intangibles, especialmente "know-how", que están cediendo a otras empresas de dentro y de fuera del Grupo; no obstante, no tienen reconocida esta cesión, al no tener correctamente identificado y documentado el intangible. Realizar esta labor, les puede llevar a la obtención de una importante ventaja fiscal, puesto que mientras la entidad cedente reduce la renta generada en un 60%, la entidad cesionaria se deduce íntegramente el gasto; lo que además permitirá reducir los posibles riesgos existentes a efectos de operaciones vinculadas.



Inmaculada Pasccual

PwC Tax and Legal Services

Senior Manager del Departamento de Fiscal en las Oficinas de Alicante y Murcia de PwC.

Cuenta con más 12 años de experiencia en el asesoramiento fiscal de empresas, grupos de empresas y particulares, tanto en impuestos directos como indirectos, habiendo participado en numerosos proyectos de reestructuraciones empresariales y Consolidación Fiscal.

Especialidades: Operaciones de reestructuración empresarial, Transacciones (Procesos de Due Diligence), Asesoramiento multidisciplinar a la Empresa Familiar, Gestión de Grandes Patrimonios, Fiscalidad inmobiliaria e indirectos.

Ponente habitual sobre materia fiscal en diversos foros empresariales de las provincias de Alicante y Murcia: Colegio de Gestores Administrativos de Alicante, COEPA, PROVIA, Asociación Española de Asesores Fiscales, Asociación de la Empresa Familiar de Alicante, JOVEMPA, HOSBEC y Cámaras de Comercio de Murcia y Cartagena.



María Pinto

Asociada del Departamento Fiscal de la oficina de Alicante - Asesoramiento permanente de empresas - Reestructuraciones empresariales.

Master en Tributación por la Universidad de Alicante.

>FUNDESEM BUSINESS TOPICS



C/ Deportistas Hermanos Torres, 17
03016 Alicante // 965 266 800