

REFLEXIONES Y PROPUESTAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA DESPUÉS DE COVID-19

Amparo Navarro Faure

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Recibido: Junio, 2020.

Aceptado: Julio, 2020.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.20.3.3>

RESUMEN

La pandemia sufrida por COVID-19 ha puesto de manifiesto la importancia de la investigación en la lucha contra la enfermedad y la labor que, en este sentido, llevan a cabo las empresas dedicadas a la investigación. Las Empresas de Base Tecnológica son aquellas que desarrollan los resultados de la investigación, por lo que es importante conocer tanto su régimen fiscal, como las medidas tributarias que se pueden adoptar para fomentar el desarrollo de la investigación biomédica.

Palabras clave: Empresas de Base Tecnológica, incentivos al emprendimiento, incentivos I+D+i, COVID-19.

REFLECTIONS AND PROPOSALS ON TAXATION OF TECHNOLOGY-BASED COMPANIES AFTER COVID-19

Amparo Navarro Faure

ABSTRACT

The pandemic suffered by COVID-19 has highlighted the importance of research in the fight against the disease and the work carried out by companies engaged in research. Technology-based companies are those that develop the results of research, so it is important to know both their tax system and the tax measures that can be implemented to promote the development of biomedical research.

Keywords: Technology-based companies, incentives to entrepreneurship, R&I tax law incentives, COVID-19.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA. DIFERENCIAS CON FIGURAS AFINES. 3. RÉGIMEN TRIBUTARIO VIGENTE DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA. 3.1. Aspectos constitucionales internos y comunitarios: la extrafiscalidad y la prohibición de ayudas de Estado. 3.2. El régimen tributario en la captación de capital. 3.3. La tributación de las licencias o cesiones de las patentes. 3.4. La tributación de la licencia de patentes en la fiscalidad internacional. 3.5. Las deducciones a la I+D+i en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. 4. CONCLUSIONES: LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA DESPUÉS DE LA CRISIS DE COVID-19. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace años, la necesidad por parte de los Estados modernos de fomentar la investigación e innovación de sus empresas ha sido una cuestión no discutida de forma programática, aunque haya carecido en muchos casos de la financiación necesaria. En el caso del Derecho Financiero, la investigación puede ser objeto de diversos análisis.

En primer lugar, como una necesidad pública recogida en nuestra Constitución. En efecto, el art. 44.2 de la Constitución Española (CE), establece como necesidad pública, y por lo tanto como gasto justo, *la promoción de la investigación científica y técnica en beneficio del interés general* (1). La CE además, obliga a que ese gasto sea *eficiente* (realmente satisfaga esa necesidad) y sea *económico* (se utilicen los menores costes posibles para satisfacerlo). Se puede considerar que hoy en día la investigación es una de las necesidades que debe satisfacer el sector público, y no sólo a través de la formación de investigadores y de la asignación de recursos a centros públicos de investigación, sino fomentando la investigación realizada desde el sector privado. En este sentido, el ordenamiento jurídico-tributario puede ser un instrumento al servicio de esta necesidad pública.

La investigación puede ser financiada con fondos del sector público (Estado y Entidades públicas) y con fondos del sector privado (particulares y empresas). En el primer caso, el Estado puede optar por realizar un gasto directo a través de transmisión de fondos para financiar esa investigación, previa autorización en los respectivos Presupuestos Generales del Estado, y tras la convocatoria de la correspondiente subvención.

Las subvenciones públicas se rigen por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y a ella se adaptan las diferentes convocatorias públicas de ayu-

(1) Bayona de Perogordo, J. J. (1991), definía el gasto justo como «aquél que se adecúa a los valores dominantes en la sociedad, el adecuado a la voluntad general allí donde ésta pueda ser expresada o al interés general dictado por la persona o grupo social que detenta el poder de la comunidad políticamente organizada».

das, becas y financiación de proyectos de investigación que el Ministerio competente, en cumplimiento del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica vigente, convoca anualmente. El estudio de los gastos elegibles en estas subvenciones y su justificación, es también un tema digno de atención por parte del Derecho Financiero (2).

Pero también es posible que el Estado financie la investigación indirectamente, al otorgar beneficios o incentivos fiscales a las empresas para que inviertan en actividades de I+D+i. De este modo, el Estado no realiza directamente el gasto, pero deja de ingresar aquello que le correspondería por los tributos que tienen que pagar estos particulares o empresas, realizando por tanto un gasto indirectamente. Los beneficios fiscales a la investigación encajan también en el concepto de gastos fiscales y por lo tanto su estudio se integra asimismo en el objeto de estudio de nuestra disciplina (3).

Además de su concepción como gasto público, la investigación y su desarrollo empresarial a través de la actividad denominada *transferencia de conocimiento*, puede ser fuente de ingresos públicos. Por un lado, a través de la tributación de los derechos de propiedad industrial a los que pueden dar lugar los resultados de la investigación. En efecto, los derechos de propiedad industrial e intelectual son derechos de contenido económico susceptibles de generar renta a través de los contratos de licencia o cesión, y están sometidos a tributación en los diferentes impuestos de nuestro sistema tributario. Además, en el caso de que estos derechos pertenezcan a una Universidad o Centro Público de Investigación, se generan para el ente público ingresos patrimoniales. El estudio de este último tipo de ingresos ha estado muy descuidado en nuestra doctrina, centrada básicamente, por razones cuantitativas y cualitativas, en los ingresos tributarios, y en los últimos años, en los de la deuda pública.

Por último, en tiempos más recientes, ha sido un lugar común, al menos en los ámbitos universitarios y científicos, ligar la transferencia del conocimiento con el emprendimiento a pesar de tratarse de dos cuestiones distintas: la primera relacionada con la necesidad de desarrollar y transmitir al mundo de la empresa los conocimientos científicos adquiridos y los resultados de la investigación; y la otra, consistente en estimular o fomentar el espíritu empresarial con la creación de nuevas empresas o la ampliación de las mismas. Así pues, puede haber transferencia de conocimiento que no culmine con la creación de una empresa, como a la inversa, creación de empresas innovadoras, no basadas en la investigación.

Un tipo de empresas ligadas a la investigación desarrollada por las Universidades y Centros de investigación, y que igualmente encajan en el concepto de empresa emprendedora, son las denominadas Empresas de Base Tecnológica (EBT). Estas empresas son las que están resultando especialmente importantes durante la pandemia. Muchas de ellas por estar ligadas a la investigación biotecnológica o por haber adaptado su producción a obtener material sanitario o respuestas tecnológicas para luchar contra el COVID-19. Pero también, porque los resultados de la investigación básica necesitan de empresas que puedan producir los bienes y servicios obtenidos de esa investigación.

(2) *Vid.* Sesma Sánchez, B. (1998); Martínez Giner, L. A. y Navarro Faure, A. (2010).

(3) *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2008); Campos Fernández, M. y Grau Ruiz, M. A. (2007).

Como desarrollaremos en el epígrafe siguiente, entendemos por EBT, aquella empresa creada expresamente para desarrollar una patente u otro derecho de la propiedad industrial o intelectual transferida a la misma por el centro de investigación o empresa donde se creó. Aunque hacemos constantes referencias a las EBTs universitarias, por ser éste el sector más proclive a la creación de las mismas, este tipo de empresas puede crearse desde otros centros de investigación, e incluso desgajarse de otra empresa, en el seno de la cual se haya obtenido un derecho de propiedad industrial.

En este trabajo se pretenden revisar diversas cuestiones del régimen tributario al que se encuentran sometidas y proponer algunas medidas necesarias para su mantenimiento y fomento en los próximos años.

2. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA. DIFERENCIAS CON FIGURAS AFINES

La primera cuestión que hay que analizar, antes de estudiar el régimen tributario de las EBTs, es el concepto jurídico, si es que existe, de una EBT. En este sentido es importante distinguirlas de las llamadas *spin-off* o *startups* por utilizar las denominaciones anglosajonas de algunas empresas en los últimos años.

Para obtener una definición, habría que partir de que los conceptos de “transferencia de conocimiento” y “emprendimiento” son conceptos jurídicos indeterminados. En efecto, hay que ponerse de acuerdo sobre qué se entiende por transferencia de conocimiento y por emprendimiento, ya que la definición de lo que sea una (4) empresa *startup* o una EBT, está muy ligado a ello. En una primera aproximación, las *startups*, estarían más conectadas al concepto de emprendimiento, en cuanto empresas de reciente creación, aunque con una fuerte dosis de innovación tecnológica en la mayoría de los casos; mientras que las EBTs estarían relacionadas directamente con la transferencia de la investigación, aunque asimismo todas ellas serían también empresas emprendedoras.

La transferencia se puede entender en un sentido muy estricto como todas aquellas actividades que van a dar como resultado un derecho de propiedad industrial o una patente, que se transferirá al sector privado a través de un contrato de cesión o de licencia, o que se desarrollará a través de una Empresa de Base Tecnológica o *spin-off* universitaria.

En un concepto más amplio, la transferencia de conocimiento abarca todas las actividades realizadas a través de contratos o convenios con instituciones o empresas cuyo objetivo es la obtención de un rendimiento comercial o social de aquellos conocimientos y resultados de la I+D+i generados por los investigadores. Este es el concepto más aceptado en el momento actual, a pesar de que las leyes españolas, tanto las universitarias como las que regulan la ciencia y la tecnología, siguen sin definir el concepto. No obstante, todas estas leyes están plagadas de referencias a la actividad de transferencia, y contienen un mandato expreso dirigido a las universidades y centros de investigación para su fomento. En este sentido, la legislación universitaria ha declarado a la trans-

(4) Sobre la fiscalidad del emprendimiento: Varona Alabern, J. E. (2009).

ferencia como la tercera misión, junto con la docencia y la investigación, que compete a las universidades (5).

La transferencia de conocimiento se asocia a un conjunto de acciones cuyo objetivo es la obtención de un rendimiento comercial en el mercado de aquellos conocimientos y resultados de la I+D+i generados por los agentes y sujetos de la investigación. No existe una concreta definición de transferencia de conocimiento en el ordenamiento jurídico español, sino referencias a lo largo de la normativa. Así, la Ley de la Ciencia (LC) (Ley 14/2011, de 1 de junio) establece, en su art. 35.1, un mandato para los poderes públicos de fomento de la transferencia de conocimiento a fin de que los resultados de la investigación lleguen hasta la sociedad. Por su parte, el art. 39 de la Ley Orgánica de Universidades (LOU) (Ley 6/2001, de 21 de diciembre) establece entre las funciones de la Universidad no solamente la investigación científica, tanto básica como aplicada, y la formación de investigadores, sino también la transferencia de conocimiento a la sociedad, constituyendo en el momento presente lo que se ha venido a denominar la tercera misión de la universidad.

Posteriormente, el art. 64.1 de la Ley de Economía Sostenible (LES) (Ley 2/2011, de 4 de marzo) centra su foco de atención en la transferencia de conocimiento llevada a cabo desde los centros de investigación públicos a las empresas, destacando los proyectos e iniciativas conjuntamente realizadas entre las universidades y el sector productivo.

A fin de llevar a cabo tal colaboración, las universidades y empresas se sirven de una serie de instrumentos jurídicos, previstos en la normativa reseñada, y que pueden ir desde la constitución de EBTs; la asociación de empresas a los parques científicos o tecnológicos; los contratos suscritos con empresas u otros entes públicos para la realización de trabajos de carácter científico, técnico y artístico, y de proyectos relacionados con la actividad investigadora (son los denominados contratos art. 83 de la LOU, por ser éste el precepto que los contempla (6)), e incluso los convenios de consorcio de universidades y empresas para concurrir conjuntamente a convocatorias públicas de subvenciones para financiar proyectos de investigación. Esta última forma de colaboración ha sido especialmente fomentada por la Unión Europea en su último programa plurianual Horizonte 2020 y en la convocatoria nacional «retos de la investigación» del Ministerio de Economía y Competitividad (MINECO). Asimismo, se mantendrá e impulsará en el programa Horizonte Europa, a partir de 2020.

En este trabajo, utilizo el concepto más estricto de transferencia, y a su vez el más relacionado con el emprendimiento: el desarrollo de un derecho de propiedad intelectual o industrial. Por lo tanto, entendemos por EBT, aquella empresa creada expresamen-

(5) Sobre el concepto de transferencia, *vid.* Navarro Faure, A. (2017); Gil García, E. (2017).

(6) Art. 83.1 Ley 6/2001, de 21 de Diciembre, Ley Orgánica de Universidades: «Los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los Departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y su profesorado a través de los mismos o de los centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación».

te para desarrollar una patente u otro derecho de la propiedad industrial o intelectual transferida a la misma por el centro de investigación o empresa donde se creó. (7)

Aunque hacemos constantes referencias a las EBTs universitarias, por ser éste el sector más proclive a la creación de las mismas, ya que en España es en las universidades y centros de investigación dónde se realiza la mayor parte de la investigación y desde donde se registra el mayor número de patentes (8), este tipo de empresas puede crearse desde otros centros de investigación, e incluso desgajarse de otra empresa, en el seno de la cual se haya obtenido un derecho de propiedad industrial.

Lógicamente, si la empresa se crea para desarrollar un producto derivado de una patente, inexistente hasta entonces en el mercado, la empresa es asimismo “emprendedora” en el sentido de que inicia una actividad productiva. Si además esos productos son innovadores en el mercado, podemos considerar que la EBT es también una *startup* en sus comienzos.

De las definiciones usuales, y derivada de la terminología anglosajona, ya que no existe una definición legal en nuestro ordenamiento, la *startup* sería una empresa de nueva creación, innovadora en cuanto a los productos o servicios que presta, de tamaño reducido y en la mayoría de las ocasiones ligada a productos o servicios tecnológicos. Por tanto, la diferencia entre una EBT y una *startup*, es que la primera es resultado de la transferencia de la investigación, mientras que la segunda sólo de la innovación, aunque ambas puedan recibir el calificativo de emprendedoras (9).

Del art. 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al regular la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, se deducen unos requisitos para estas empresas, que podríamos considerar como incluidos en una primera calificación tributaria: Que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral; que ejerzan una actividad económica que cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de las mismas; que el importe de la cifra de fondos propios no supere los 400.000 euros. Asimismo, para gozar de la deducción la inversión se debe producir en el momento de la constitución o mediante la ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), a los efectos de aplicar las deducciones por investigación e innovación, distingue también ambos conceptos (10).

(7) López Espadafor, C. M. y Cámara Barroso M. C. (2014: 23), proponen un concepto legal de EBT como «aquellas sociedades en las que más del 75 por ciento de su volumen de operaciones proceda de la transmisión de conocimientos o de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial procedentes de la innovación y la investigación científica y tecnológica desarrollados por aquéllas, así como de servicios derivados de tales conocimientos o manifestaciones o de bienes creados por la propia sociedad aplicando los resultados de la innovación e investigación desarrollados directamente por ésta».

(8) *Vid.* Informe SUE IVIE/CRUE (2019).

(9) Navarro Faure (2018).

(10) Los conceptos que el artículo 35 de la ley recoge de Investigación y Desarrollo se inspiran en los establecidos por el «Manual Frascati» (2015) que es el Manual de la OCDE para la medición

«La Investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes».

Se considera actividad de investigación y desarrollo, la concepción de “software” avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”.

«Se considera también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial».

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta diferenciación reconocida en la legislación tributaria, es la que nos podría servir para distinguir entre una *startup*, empresa de nueva o reciente creación basada en la innovación, y una EBT, empresa basada en el desarrollo de la investigación. Además, ambas pueden encajar en el concepto de empresas emprendedoras.

Efectivamente, aunque el concepto de emprendimiento es mucho más reciente que el de transferencia, y apareció muy asociado a la necesidad de fomentar entre los jóvenes el espíritu empresarial y el autoempleo, fue la crisis de 2008 y la alarmante tasa de desempleo entre los jóvenes, la que intensificó este tipo de políticas que culminaron en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores.

Evidentemente la ley definió el concepto de emprendedor para acotar el ámbito de aplicación de la Ley (11), pero en términos tan amplios que, en mi opinión, en nada se puede distinguir un emprendedor de un empresario. La propia exposición de motivos de la Ley establece que: «El concepto de emprendedor se define de forma amplia, como aquellas personas, independientemente de su condición de persona física o jurídica, que

de las actividades de I+D+i y que uniformiza los conceptos de Investigación, Desarrollo e Innovación tecnológica. Sobre la promoción de las actividades de I+D+i en el seno de la OCDE. Sobre estos conceptos: Lucas Durán, M. (2010); Viñes Vargadá, O. (2015) y Gil García, E. (2017b).

(11) El art. 3 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y su internacionalización, establece que: «se consideran emprendedores aquellas personas, independientemente de su condición de persona física o jurídica, que desarrollen una actividad económica empresarial o profesional, en los términos establecidos en esta Ley».

van a desarrollar o están desarrollando una actividad económica productiva. Así, se pretende que las medidas de la Ley puedan beneficiar a todas las empresas, con independencia de su tamaño y de la etapa del ciclo empresarial en la que se encuentren. Ello sin perjuicio de que determinadas disposiciones de la Ley acoten el ámbito de algunas medidas a ciertos emprendedores, fundamentalmente en función de su tamaño o del estadio en el que se encuentren».

De tal manera, que tanto las EBTs como la *startups*, serán a su vez empresas emprendedoras, y podrán gozar de los beneficios fiscales que puedan corresponder a éstas. Asimismo, podrán aplicar los incentivos ligados a su actividad de investigación en el caso de la EBT, o a la de innovación en el caso de la *startup*.

La creación de una EBT responde a la voluntad de desarrollar, fuera de la institución dónde se crearon, esos derechos de propiedad industrial o intelectual. Por eso también reciben en terminología anglosajona la denominación de *spin-off*. La creación de la empresa se realiza a través de los cauces jurídicos de creación de una sociedad mercantil (12). Los casos más frecuentes son empresas que revisten la forma societaria de responsabilidad limitada, ya que se trata de pequeñas empresas constituidas por el propio investigador y dos o más socios que, o bien, forman parte del equipo de investigación, o bien, son los socios inversores. En los centros públicos de investigación y universidades existe normativa interna para la creación de EBTs, que suelen consistir en fijar un protocolo para, tras un proceso de análisis del plan de negocio por parte de las OTRIS (Oficinas de Transferencia de la Investigación) o de los Parques científicos universitarios (normalmente Fundaciones universitarias), obtener la aprobación de los respectivos Consejos de Gobierno y Consejos sociales.

3. RÉGIMEN TRIBUTARIO VIGENTE DE LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA

Como en muchas otras ocasiones, no existe un régimen especial de tributación para este tipo de empresas, sino que éste hay que desgranarlo de la aplicación a las mismas de todo el sistema tributario (13). Algunas de las cuestiones que han centrado el debate doctrinal en los últimos años, no son específicas de las EBTs sino de los incentivos que se les aplican o del régimen de tributación de los derechos de propiedad industrial en cuyo desarrollo se centra su objeto social. Por ello algunos de los temas aquí recogidos son por sí mismos susceptibles de generar nuevos trabajos, sin que podamos en la extensión de

(12) La Ley 14/2013 de emprendedores, recoge en su artículo 7 la figura del “emprendedor persona física de responsabilidad limitada”. «El emprendedor persona física, cualquiera que sea su actividad, podrá limitar su responsabilidad por las deudas que traigan causa del ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional mediante la asunción de la condición de “Emprendedor de Responsabilidad Limitada”, una vez cumplidos los requisitos y en los términos establecidos en este Capítulo». Si bien sería posible crear una *startup*, a través de esta figura, suele ser más extraño el emprendimiento individual sin la creación de una sociedad mercantil. Al menos esto es lo que ocurre con las EBTs universitarias.

(13) Sobre el régimen fiscal vigente de las EBTs, *vid.* Navarro Faure, A. (2018); López Espadafor, C. M. y Cámara Barroso, M. C. (2014).

esta revisión centrarnos con exhaustividad en todos ellos. Destacaremos algunos importantes y que habrá que tener en cuenta en el caso de que se siga fomentando, como es mi deseo, la economía basada en el conocimiento.

3.1. Aspectos constitucionales internos y comunitarios: la extrafiscalidad y la prohibición de ayudas de Estado

La tributación de las EBTs se caracteriza por la posible aplicación a las mismas de todo el sistema de incentivos y beneficios tributarios que nuestro sistema tributario otorga a la inversión en investigación e innovación y al emprendimiento. Asimismo, por su tamaño pueden entrar en el concepto de PYME o de microempresa. Tales incentivos son especialmente importantes en nuestro sistema tributario, y casi los únicos supervivientes de las sucesivas reformas tributarias tendentes a suprimir el resto de beneficios tributarios a cambio de una minoración de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. En este punto también puede haber nexos de conexión entre la transferencia y el emprendimiento, ya que siendo ambas actividades fomentadas por el sector público, se han producido en los últimos años importantes incentivos a este último.

Esta situación provoca *de facto* un régimen especial para este tipo de empresas, que no es contrario a los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad, ya que persigue un interés general y constitucionalmente reconocido, en el caso de la investigación, y que entra de lleno en los fines extrafiscales del ordenamiento tributario. Esta finalidad es reconocida desde hace muchos años por el Tribunal Constitucional (14) y reflejada desde 2003 por la Ley General Tributaria (LGT) (15).

En efecto, dos son las cuestiones que han planeado sobre todos los incentivos fiscales en relación con principios constitucionales, tanto de carácter interno como comunitario.

Respecto a la utilización de incentivos fiscales con fines extrafiscales e incluso la utilización en conjunto del sistema tributario con esta finalidad, como se acaba de decir, tanto el Tribunal Constitucional como la propia LGT admiten su compatibilidad, zanjando la discusión doctrinal que sobre esta cuestión ocupó a los tributaristas desde hace años (16). En efecto, el fin extrafiscal se legitima cuando se basa en el interés general o en otros valores constitucionales. Y en este sentido, la Investigación es una necesidad pública recogida en la propia Constitución en el art. 44.2 cuando incluye «la promoción de la investigación científica y técnica en beneficio del interés general».

(14) Reiterada jurisprudencia constitucional ha reconocido la finalidad extrafiscal del tributo y su utilización con fines de política económica o interés general, entre otras, la primera STC 37/1987, de 26 de marzo, hasta las más recientes STC 179/2006.

(15) Art. 2.1 LGT: «Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

(16) Soler Roch, M. T. (1983); Varona Alabern, J. E. (2009) y Cencerrado Millán, E. (2011).

Desde el punto de vista comunitario, las principales cuestiones conflictivas han sido, por un lado, la compatibilidad de determinados incentivos con la prohibición de ayudas de Estado y, por otro lado, las prácticas abusivas en la utilización de algunos incentivos a la I+D+i en el contexto del plan BEPS. En este último caso, el foco se puso en los últimos años en el régimen de *Patent Box*.

Respecto a la primera cuestión, el art. 107 del TFUE contiene una prohibición general.

De ayudas de Estado y dos excepciones a la misma. La prohibición de ayudas de Estado se aplica cuando se den cuatro condiciones. Se calificará como ayudas de Estado aquellas «otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». Dentro del concepto de ayuda de Estado se incluye no sólo la subvención directa sino también las medidas fiscales que consistan en una reducción de la carga tributaria (17).

La interpretación de qué se entiende por ayuda de Estado ha sido muy amplia, generando un gran debate en vía doctrinal y jurisprudencial. Dentro de la variedad de ayudas de Estado, se encuentran las que revisten la forma de incentivo fiscal. En este caso, se consideran ayuda estatal las que reúnan la siguientes condiciones: que ofrezcan una ventaja económica bajo cualquier fórmula; que reduzcan la carga tributaria de la empresa; que sean concedidas por el Estado, incluyendo también entidades regionales; que la disminución de los ingresos fiscales sea equivalente al consumo de fondos públicos; que la medida afecte a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros; y que sea selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones.

En este caso, y a diferencia de la compatibilidad con los principios constitucionales internos, son irrelevantes las causas u objetivos que se persigan, sino el efecto de las medidas. Por lo tanto, la cuestión en relación con las EBTs, se circunscribe de momento a la compatibilidad general de los incentivos a la I+D+i aplicable a cualquier tipo de empresa. Esta cuestión debería ser tenida en cuenta en el caso de que se quisiera establecer un nuevo régimen fiscal especial para este tipo de empresas. Porque, en efecto, no existe un régimen especial para estas empresas, sino que por su objeto social pueden ser sujetos más beneficiados por estos incentivos (18).

Por otro lado, el análisis de los incentivos a la I+D+i en relación a las ayudas de Estado, también ha sido un tema de especial interés por la normativa comunitaria (19). En el momento actual, el Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, declara determinadas ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los arts. 107 y 108 del TFUE. Del mismo modo hay que tener en cuenta la Comunicación de la Comisión sobre el marco de ayudas estatales a la investigación, desarrollo e innovación. (2014/C198/01), de 27 de junio. De esta normativa se desprenden tres requisitos que considero presentes en los incentivos estudiados: la transparencia en el sentido de que pueda calcularse su equivalente en una subvención; el efecto incentivador de la

(17) Sobre el concepto de ayuda de Estado y la jurisprudencia del TJUE, *vid.* Martín López, J. (2006) y Pérez Bernabéu, B. (2008).

(18) Pérez Bernabéu, B. (2015).

(19) Moreno González, S. (2010).

medida, que provoque un cambio en el comportamiento; la contribución a un objetivo de interés común; y que la medida sea proporcional.

Como concluye en este sentido Gil García (2017) «El juicio favorable a las ayudas a la I+D+i debe estar en el efecto incentivador que producen, el objetivo de interés público que persiguen y que de manera efectiva alcanzan (o buscan alcanzar) y, muy especialmente, en la proporcionalidad de la medida. Por ende, el área de justificación de la medida, a pesar de su selectividad *per se*, viene configurada por esos tres elementos. Es decir, toda ayuda de la que pueda predicarse estos tres “principios generales” estará justificada y debe entenderse compatible con el Derecho de la Unión Europea».

3.2. El régimen tributario en la captación de capital

En relación al régimen tributario de este tipo de empresas, las cuestiones que más pueden dificultar su creación son de diversa índole. La primera de ellas, teniendo en cuenta que se trata de empresas con un alto riesgo de pérdidas, se refiere a la captación de capital. En efecto, la obtención de financiación en sus orígenes es mucho más difícil, aunque el beneficio, si lo hubiera, pudiera ser mucho mayor. La obtención de capital es más dificultosa incluso para las EBTs de carácter biotecnológico, ya que el tipo de investigación y desarrollo es también más costoso en medios materiales y humanos. Por el contrario, determinadas EBTs del ámbito tecnológico/informático suelen requerir en sus orígenes una menor financiación.

Respecto a esta cuestión, es importante actualizar el régimen tributario de los fondos de capital riesgo, así como la fiscalidad de nuevos modelos de captación de recursos: sea colectiva, el *crowdfunding*, como individual, *business angels*.

En efecto, nuestro ordenamiento tributario contempla y otorga un régimen especial a las compañías de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre. Asimismo, se han fomentado en los últimos años, modos innovadores de financiación informal, tanto la realizada por personas físicas de un modo individual (*business angels*), o colectiva (*crowdfunding*).

Respecto a las entidades y fondos de capital-riesgo, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, cuya ley reguladora contempla en el art. 55 un régimen especial de tributación, que se caracteriza fundamentalmente por la aplicación de beneficios fiscales en las plusvalías derivadas de la transmisión de las participaciones temporales y en la deducción por doble imposición de dividendos (20). Puede ser frecuente que una vez iniciada la actividad por parte de la EBT ya constituida, participen en su capital o adquieran participaciones, entidades o fondos de capital riesgo. También es cada vez más frecuente, que los centros de investigación y las universidades cuenten con sus propios Bancos de patentes, con los cuales acudan a foros de inversión, donde pueden propiciar el interés de algunos de estos fondos (21).

(20) Galapero Flores, R. (2009).

(21) *Vid.* el art. 55 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto a las modalidades de inversión informal, se contemplan en el momento actual, beneficios para los llamados *business angels*, recogidos en la ley de emprendedores, y desgravaciones fiscales en las diferentes leyes de mecenazgo para los inversores colectivos a través de las plataformas de *crowdfunding* (22). Tanto Martínez Muñoz, en relación al *crowdfunding*, como Ribes Ribes (23), en relación al tratamiento tributario del *business angels*, se muestran críticas con el régimen actual y abogan por la necesidad de incentivar de forma más clara e intensa estas modalidades de financiación.

No obstante, ambas autoras, y estoy de acuerdo con ellas, consideran un avance la intensificación de estos incentivos en los últimos años. La ley de emprendedores introdujo modificaciones importantes en la Ley del IRPF, para otorgar un tratamiento favorable a los inversores de proximidad o *business angels*. Del mismo modo, así se hizo en el IS para las actividades de I+D+i, y las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Todos estos incentivos son aplicables a las EBTs. La Ley 26/2014 de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objeto de favorecer la captación de capital por empresas de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o *business angels*, o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, establece un nuevo incentivo fiscal en la cuota estatal por la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación.

En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación (24).

La Ley del IRPF se sumó así a una deducción de la que habían sido pioneras las Comunidades Autónomas, en especial Cataluña, a través de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, y Madrid a través de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre. Posteriormente se introdujeron medidas similares en la mayoría de las Comunidades Autónomas (25).

A estos incentivos se añadieron los contemplados en el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, que estableció el régimen de bonificaciones en la cotización de la Seguridad

(22) Respecto al tratamiento fiscal del *crowdfunding*, *vid.* Martínez Muñoz, Y. (2015); Sanz Gómez, R. J. y Lucas Durán, M. (2015).

(23) En relación al tratamiento tributario del *business angels*: Ribes Ribes, A. (2014).

(24) Ribes Ribes, A. (2014).

(25) El denominador común de las deducciones autonómicas, es, cómo sintetiza Ribes Ribes: «el disfrute de la deducción se sujeta también al cumplimiento de las siguientes condiciones: a) Realización por parte de la empresa objeto de la inversión de actividades económicas; b) Que cuenten como mínimo con una persona empleada, dada de alta en la Seguridad social y con contrato laboral a jornada completa (en algunos casos se exige un mínimo de tres trabajadores); c) Mantenimiento del empleo durante un determinado período de tiempo; y, d) Prohibición, en la mayoría de las leyes autonómicas, de la realización por parte del inversor de funciones de dirección o ejecutivas en la empresa, e incluso, en algunos supuestos, de la existencia misma de relación laboral. En algunas CCAA se exige, además, que la empresa objeto de la inversión no supere una determinada cifra de negocios. Por último, también se requiere que consten en escritura pública la identidad de los inversores y el importe invertido». Ribes Ribes, A. (2014).

Social del personal investigador que con carácter exclusivo se dedique a actividades de I+D+i.

Esta es una bonificación especialmente importante para las EBTs, que requieren personal especialmente cualificado en investigación. En este sentido, los llamados *doctores industriales* fomentados por el Estado, Comunidades Autónomas y Universidades, y que consisten en la realización de una tesis doctoral en el seno de una empresa y respecto de un tema de interés para la misma, favorece la empleabilidad de jóvenes doctores, cuya empresa que los contrata puede beneficiarse de esta bonificación.

Este Real Decreto tiene por objeto establecer una bonificación del 40 por ciento en las aportaciones empresariales a las cuotas de la Seguridad Social por contingencias comunes respecto del personal investigador.

Para poder gozar de la bonificación, los investigadores tienen que trabajar con carácter exclusivo y por la totalidad de su tiempo de trabajo, en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, ya sea su contrato de carácter indefinido, en prácticas, o por obra o servicio determinado.

En este último caso, el contrato deberá tener una duración mínima de tres meses. Se considerarán actividades de I+D+i las definidas como tales en el artículo 35 de la LIS.

La bonificación en la cotización que regula este Real Decreto será plenamente compatible con la aplicación del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica establecidas en el artículo 35 de la LIS sólo para las pequeñas y medianas empresas intensivas en I+D+i. Estas empresas son aquellas que tienen el sello oficial de “PYME innovadora” y figuran en el Registro del Ministerio de Economía y Competitividad.

La PYME es intensiva en I+D+i según la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

«a. Cuando haya recibido financiación pública en los últimos tres años, sin haber sufrido revocación por incorrecta o insuficiente ejecución de la actividad financiada, a través de:

- Convocatorias públicas en el marco del VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica o del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación.
- Ayudas para la realización de proyectos de I+D+i, del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.
- Convocatorias del 7.º Programa Marco de I+D+i o del Programa Horizonte 2020, de la Unión Europea.

b. Cuando haya demostrado su carácter innovador, mediante su propia actividad:

- Por disponer de una patente propia en explotación en un período no superior a cinco años anterior al ejercicio del derecho de bonificación.
- Por haber obtenido, en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, un informe motivado vinculante positivo a efectos de aplicación de la

deducción a la que se refiere el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c. Cuando haya demostrado su capacidad de innovación, mediante alguna de las siguientes certificaciones oficiales reconocidas por el Ministerio de Economía y Competitividad:

- Joven Empresa Innovadora (JEI), según la Especificación AENOR EA0043.
- Pequeña o microempresa innovadora, según la Especificación AENOR EA0047.
- Certificación conforme a la norma UNE 166.002 “Sistemas de gestión de la I+D+i”».

También esta calificación de PYME intensiva en investigación o Joven Empresa Innovadora, es fácilmente alcanzable por las EBTs. En primer lugar, porque se crean normalmente para el desarrollo de una patente, y porque concurren regularmente a las convocatorias de subvenciones regionales, estatales y europeas para la financiación de proyectos de investigación.

Para el resto de las empresas o entidades, la bonificación será compatible con el referido régimen de deducción siempre que no se aplique sobre el mismo investigador. En tales supuestos, las empresas podrán optar, o bien por aplicar la bonificación en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador o bien, por aplicar una deducción por los costes de dicho personal en los proyectos en los que participe y en los que realice actividades a que se refiere el artículo 35 de la LIS.

Según la definición de EBT que hemos ofrecido en este mismo trabajo, la empresa se caracteriza precisamente porque su objeto social es el desarrollo de un derecho de propiedad industrial. Esto es, la venta o prestación de servicios derivada de una patente u otro derecho de la propiedad industrial o intelectual.

Por eso, es consustancial a la creación de la EBT el contrato de transferencia que se celebre entre la universidad, centro de investigación o empresa y la nueva sociedad constituida. El contrato de transferencia es aquél a través del cual se lleva a cabo la licencia de la patente o su cesión, según se trasmita sólo el uso de la misma a cambio de unos cánones o regalías, o la cesión definitiva de la patente a través de un precio de compra.

3.3. La tributación de las licencias o cesiones de las patentes

La normativa tributaria, no utiliza los términos “cesión” y “licencia” de los derechos de la propiedad industrial con el mismo sentido que lo realiza la legislación y la doctrina mercantilista. En efecto, en las leyes tributarias se utiliza el término “cesión de uso” para referirse a los contratos de licencia, y “transmisión” del derecho para referirse al contrato de cesión en el que hay una transmisión de la titularidad o propiedad del dere-

cho (26). El régimen jurídico será diferente, si el sujeto de la cesión es una empresa o un particular, o una universidad u organismo público de investigación.

Las EBTs, como he dicho anteriormente, revisten en la mayoría de los casos la forma de Sociedad de Responsabilidad Limitada, por lo que están sometidas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que desarrollen un derecho de la propiedad industrial y que sean empresas intensivas en I+D+i, implica que sea importante para ellas el régimen fiscal de estos derechos de propiedad industrial. Pero no se debe confundir la fiscalidad de la propiedad industrial, con el de la EBT. En efecto, los derechos de propiedad industrial pueden ser objeto de renta y forman parte del patrimonio de diferentes sujetos, personas físicas o jurídicas, y están sometidos a diferentes impuestos del sistema tributario.

Este trabajo, no pretende desarrollar todo el régimen tributario de la propiedad industrial, por lo que nos centraremos en algunos incentivos relacionados con estos derechos, así como algunas cuestiones relacionadas con la transmisión de los mismos que deben ser tenidos en cuenta por una EBT. Asimismo, las EBTs pueden beneficiarse de todos los incentivos fiscales que el IS otorga a los ingresos derivados de determinados activos intangibles, como de los beneficios fiscales en los gastos deducibles y en las deducciones en la cuota, ligados a la investigación.

Los incentivos a la I+D+i, se pueden dividir en dos grandes bloques: aquellos que afectan a la base imponible y por lo tanto establecen un régimen especial en materia de ingresos computables y gastos deducibles; y aquellos otros que se aplican en la cuota tributaria como deducciones fiscales. Otra clasificación interesante, utilizada por Gil García (27) es la que distingue entre incentivos a la actividad (*input incentives*) e incentivos al resultado (*output incentives*), los primeros aplicables a la cuota y los segundos a la base. Dentro de los primeros se encontrarían las deducciones de la cuota del art. 35 de la LIS, mientras que entre los segundos, el régimen de *Patent Box*. No obstante, además del régimen de *Patent Box* existen otros incentivos que operan sobre la base, como es el régimen especial de amortizaciones y que se refieren a la actividad de I+D.

Pues bien, uno de los principales incentivos a la explotación empresarial de las patentes y por lo tanto a los contratos de licencia, es el incentivo fiscal conocido como *Patent Box* y que recoge el art. 23 de la Ley del IS.

Este artículo fue introducido por la 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 Unión Europea. La última reforma se produjo a través de la Ley de Presupuestos para 2016 (Ley 48/2015, de 29 de octubre de PGE para 2016) que introdujo alguna de las acciones del plan BEPS. En efecto, la OCDE aprobó las 15 acciones que tiene previstas desarrollar en el denominado plan BEPS, cuyo propósito es acordar una serie de recomendaciones dirigidas a luchar contra el movimiento artificial de beneficios entre distintas jurisdicciones fiscales, existiendo el compromiso, por parte de

(26) Sobre los aspectos tributarios de los contratos de licencia de patentes: Navarro Faure, A. (2014). Sobre los contratos de cesión de patentes: Núñez Grañón, M. (2014).

(27) Gil García, E. (2017).

los países integrantes de la OCDE y el G20, de implementar las citadas recomendaciones en sus respectivas normativas internas, cuestión que ya ha sido asumida por la UE.

Una de las mencionadas acciones, en concreto la número 5, tiene por objeto regular el establecimiento de regímenes preferenciales tales como el *Patent Box*, limitando su aplicación a aquellas empresas que hayan desarrollado realmente el activo intangible objeto de cesión.

En este sentido, el método que contempla la Acción 5 (denominado «*Modified nexus approach*») para determinar si una empresa puede aplicar el régimen de *Patent Box* a la cesión de un intangible, se basa en una prorrata de los gastos en los que ha incurrido la entidad para la generación del activo (denominados como gastos cualificados en la Acción 5), en relación con los gastos totales derivados del mismo. De tal manera que lo que se incentiva es a las empresas que han invertido en la generación del activo.

En efecto, el llamado *Patent Box* es un incentivo que consiste en una minoración de la renta neta (ingresos-gastos) procedente de la cesión de un activo intangible (patentes, diseños industriales, modelos de utilidad, *know how*). El régimen de *Patent Box*, ha sido objeto de controversia a pesar de su aplicación en 12 Estados miembros. Su finalidad es precisamente el desarrollo de la investigación y la eliminación de las llamadas patentes dormidas, en algunos casos adquiridas para limitar la competencia o precisamente con una finalidad disuasoria. Pero el riesgo de que puedan realizarse operaciones abusivas a través de este incentivo, no empece en mi opinión su pertinencia y la necesidad de su mantenimiento. De hecho, este es uno de los mejores incentivos a la actividad de investigación y al desarrollo de sus resultados y por lo tanto está en la base y en el estímulo de la creación de muchas EBTs. El riesgo de deslocalización de intangibles que puede fomentar este incentivo, puede paliarse tal como hace el plan BEPS y como así se ha hecho en las legislaciones nacionales con la necesidad de una actividad sustantiva y real de investigación y desarrollo.

En el ámbito de los gastos deducibles a que puede dar lugar el contrato de licencia, habría que distinguir, por un lado, la sociedad titular de la patente afecta a la actividad y por otro lado la sociedad licenciataria de la misma.

Entre los gastos deducibles para el titular de la patente, hay que destacar el régimen de amortización. La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un régimen especial de amortización para los gastos derivados de la I+D+i, y asimismo permite deducir las tasas correspondientes a la protección de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial.

Respecto a la amortización, la LIS establece reglas específicas para la cuantificación y deducibilidad de los gastos en concepto de amortización de los bienes integrantes del inmovilizado de las empresas. La LIS establece normas generales para la cuantificación de estos gastos, aplicables a todo el inmovilizado de la empresa, sea material o inmaterial y normas específicas para los gastos de Investigación y Desarrollo.

En cuanto a los gastos de I+D, los gastos en que incurre una entidad en I+D por regla general son gastos del ejercicio, pero la entidad también puede optar por registrarlos como activos en el inmovilizado inmaterial de la empresa (como si ya se tratara de una patente) si se cumplen básicamente dos requisitos: a) individualización de los proyectos

de investigación y su coste; y b) existencia de motivos fundados del éxito técnico de la investigación y de su rentabilidad económico-comercial.

En el caso de que se opte por activar los gastos de I+D, la Ley del Impuesto sobre Sociedades concede libertad de amortización para los gastos de I+D. Asimismo se concede libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de esta naturaleza. En cuanto a los edificios, en la parte en que se hallen afectos a actividades de I+D, se permite su amortización en un periodo de diez años por partes iguales. Este es un incentivo fiscal importante porque permite a la empresa ir deduciendo el gasto en la cuantía y el tiempo que considere conveniente.

Otro gasto deducible son las tasas de los Registros de la propiedad intelectual e industrial. Actualmente las tasas en materia de propiedad industrial se rigen por lo dispuesto en los artículos 178 y siguientes y en el anexo de la Ley de Patentes, Ley 24/2015, actualizando su importe por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Por último, en materia de gastos deducibles, hay que tener en cuenta el tratamiento de los cánones para las empresas licenciatarias de las patentes.

Si como hemos visto las contraprestaciones derivadas de la licencia de la patente o la marca tienen la consideración de ingresos para la empresa que los recibe, tendrá la consideración de gasto para aquella que los satisface. La ley y el reglamento actual no mencionan estos gastos, remitiendo también aquí a las normas contables. Dentro del gasto contable de “Servicios exteriores” tendrán el concepto de canon los rendimientos obtenidos o los gastos derivados de la contraprestación por el derecho de uso sin variación patrimonial, la transmisión de la patente y la marca, y tampoco será gasto sino inversión para aquél que adquiera su propiedad.

Por último, hay que tener en cuenta la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de estas licencias o cesiones de patentes.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) detalla qué debe entenderse por entrega de bienes y prestaciones de servicio, disponiendo expresamente en el artículo 11.2.4º que tendrán la consideración de prestaciones de servicios «las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual o industrial».

La calificación de una operación como entrega de bienes o prestaciones de servicios tiene gran importancia en diversos aspectos del impuesto, siendo, quizás, el más relevante, el referido al lugar donde se consideran realizadas las operaciones. En este sentido, al calificarse como prestaciones de servicios tanto las cesiones como las licencias de patentes y marcas, no se pueden aplicar las normas que regulan el tráfico internacional (importación-exportación u operaciones intracomunitarias), reservadas todas ellas, obviamente, a las entregas de bienes en las que se incluye exclusivamente la transmisión de bienes corporales.

Cuando el cedente y el cesionario se encuentren situados en diferentes Estados, la localización en uno u otro determinará el lugar donde tributa la operación realizada, así como quién tiene la consideración de sujeto pasivo, la normativa aplicable, la deducción del impuesto soportado en la operación y las obligaciones formales.

De acuerdo con la regla general contenida en el artículo 69 de la LIVA, las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de la propiedad intelectual o industrial se considerarán realizadas en el lugar donde radique la sede de la actividad económica, o el establecimiento permanente, o el domicilio del destinatario de los servicios cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal. Si el destinatario no tiene tal consideración, las mencionadas prestaciones de servicios se localizarán en el lugar donde se encuentre situada la sede del prestador de los mismos.

Sin embargo, la localización de este tipo de prestaciones de servicio se completa con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 69, que modifica estas reglas generales al disponer que si el destinatario no es un empresario o profesional y está domiciliado en algún país de la Unión Europea, Canarias, Ceuta y Melilla, la prestación del servicio se considerará realizada en el lugar donde esté la sede de quien lo preste. Por el contrario, en el caso de que el destinatario tenga su domicilio fuera de la Unión Europea, sea empresario o profesional actuando como tal o no, el servicio se entiende prestado en el lugar del domicilio del destinatario.

Además, también es aplicable el contenido del artículo 70.Dos que altera, de nuevo, estos criterios de localización al disponer que cuando los servicios sean utilizados por empresarios o profesionales actuando como tales y, como resultado de la aplicación de las reglas anteriores, los servicios se localicen fuera de la Comunidad, pero se exploten u utilicen efectivamente en el territorio, se entenderán prestados en éste.

Así pues, nos encontramos que siempre que la cesión de patentes sea realizada por un empresario español y el destinatario de este servicio sea un empresario o profesional, con independencia de dónde se encuentre situado, o un particular que esté domiciliado fuera de la Unión Europea, Canarias, Ceuta o Melilla, el servicio siempre se localizará en la sede del destinatario, a no ser que el destinatario sea un empresario o profesional y utilice o explote los bienes efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto. En cambio, si el destinatario es un particular domiciliado en un Estado miembro de la Unión Europea, Canarias, Ceuta o Melilla, el mencionado servicio se localizará en el Estado donde se encuentre situado el prestador.

Estas reglas especiales de localización de la prestación del servicio son de suma importancia porque determinan también quién es el sujeto pasivo del impuesto. Con carácter general, al considerarse realizadas las cesiones de patentes en el territorio donde se encuentre la sede del destinatario, si es empresario o profesional, la normativa prevé, asimismo, que el sujeto pasivo sea el destinatario. De esta forma, se considera sujeto pasivo no a la persona que presta el servicio sino a la que lo recibe, produciéndose lo que la doctrina denomina “inversión de sujetos pasivos” y que se encuentra expresamente previsto en Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, y en el artículo 84.Uno.2º de la LIVA.

En resumen, el sujeto pasivo será el destinatario de prestación de servicio, salvo en el caso de que el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal y esté domiciliado en la Unión Europea, en cuyo caso lo será el que preste el servicio (28).

3.4. La tributación de la licencia de patentes en la fiscalidad internacional

Cuando los sujetos que celebran un contrato de licencia de patentes no residen en territorio español, la renta que se genera en España tributará de acuerdo con lo dispuesto en el IRNR, sin que se diferencie según que los sujetos que intervienen en la operación sean personas físicas o jurídicas. Sin perjuicio, obviamente, de lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por el Estado español, en los que se concreta la competencia para gravar la renta obtenida.

En concreto, en la materia que nos ocupa, la existencia o no de un CDI suscrito entre el Estado español y el Estado de residencia del licenciante o del licenciario, tiene gran importancia ya que los rendimientos de capital mobiliario –cánones– obtenidos por el licenciante, como los rendimientos de actividades económicas que obtenga el licenciario, se ven afectados por el contenido de los posibles CDIs firmados.

En particular, no serán aplicables las disposiciones contenidas en la LIRNR, cuando en el Convenio se establezca la tributación exclusiva en el Estado de residencia, como sucede, por ejemplo, con los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. Por otra parte, sí que será aplicable la normativa interna española cuando el Convenio establezca que la renta sujeta a gravamen tributa de forma compartida en ambos Estados. En estos casos, a pesar de aplicar la norma española, la tributación puede ser inferior al preverse en los CDI tipos máximos de gravamen que actúan como límite de imposición, como ocurre, entre otras rentas, con los cánones.

La celebración de un contrato de licencia puede generar rendimientos de capital mobiliario o rendimientos de actividades económicas si la patente se incorpora al desarrollo de una actividad económica. En el caso de las EBTs, al tratarse de una sociedad, todos los ingresos formarán parte de la base imponible sin distinción.

En el Derecho interno no ha existido una definición de canon y regalía hasta el año 2003. El concepto inicial se mantiene en la actualidad en el vigente artículo 13.1 letra f) apartado 3º de la LIRNR con alguna modificación siendo más amplio que el existente en el ámbito internacional al incluirse los derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, que no se incorporan en la definición de canon contenida en el artículo 12.2 del Convenio Modelo, ni en la Directiva 2003/49/CE sobre intereses y cánones.

A tenor de lo establecido en las normas mencionadas, se consideran cánones los rendimientos obtenidos por la cesión de uso o la concesión de uso mediante licencia de una patente o de una marca. Ahora bien, para que la renta derivada del contrato de licencia de una patente tribute en España, dicha renta debe de haberse obtenido en territorio español.

(28) Sobre el lugar de realización del hecho imponible en el IVA, *vid.* Nuñez Grañón, M. (2009): “El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Crónica Tributaria*, nº 133.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 de la LIRNR se consideran rentas obtenidas en España, los cánones y regalías o cualquier otro rendimiento de capital mobiliario, siempre que sean satisfechos por personas o entidades residentes o por establecimientos permanentes situados en España, o cuando se utilicen en territorio español. Así pues, se considera que un canon se ha obtenido en España en dos supuestos: por un lado cuando el que lo satisface reside en España, con independencia de dónde resida la persona que percibe el canon correspondiente. Se aplica el llamado criterio de pago, de ahí que se atiende al lugar de residencia del pagador del canon siendo indiferente dónde resida el perceptor. Por otro lado, los cánones también se consideran obtenidos en territorio español cuando se utilicen en dicho territorio.

Sin embargo, aunque estas rentas se localicen en España, no tributarán ya que la Ley prevé que están exentos los cánones cuando sean satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste a una sociedad residente en otro Estado miembro, cuando concurren una serie de requisitos (29). De esta forma, cuando el contrato de licencia se efectuó entre sociedades, siempre que las mismas cumplan los requisitos exigidos, el licenciante que percibe el canon no deberá tributar en España al estar exentos.

Esta exención no será aplicable cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad preceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente de esta exención.

3.5. Las deducciones a la I+D+i en la cuota del Impuesto sobre Sociedades

Finalmente, en el régimen tributario actual de las EBTs destaca la aplicación a las mismas de todas las deducciones de la cuota del IS relacionadas con la I+D+i.

(29) Las sociedades deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros;
- b) Que revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva citada;
- c) Que sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes en ese tercer Estado;
- d) Que sean asociadas;
- e) Que tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en el que esté situado; y,
- f) Que la sociedad que recibe los pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

La deducción por gastos de I+D+i es una de las más importantes del Impuesto sobre Sociedades. Esta tendencia se ha mantenido en todas las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

El artículo 35 de la LIS contempla dos tipos de deducciones: la deducción por gastos de investigación y desarrollo y los gastos en innovación tecnológica. Estas deducciones han sido objeto de amplios comentarios, pero su importancia estriba en mi opinión, más allá de los generosos porcentajes de deducción, en la calificación tributaria que otorga a los conceptos de investigación e innovación tecnológica.

«La Investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes».

Para que un gasto (amortización del inmovilizado, gasto del personal por los investigadores, auxiliares, materias primas y aprovisionamientos, servicios exteriores y suministros, excluidos los inmuebles y terrenos) pueda considerarse aplicado a una actividad de I+D ha de cumplir una serie de requisitos según la Ley: la actividad de I+D ha de efectuarse en España o en cualquier Estado de la UE; los gastos han de estar directamente relacionados con la actividad de I+D, y han de aplicarse efectivamente a la realización de la misma, constando específicamente individualizados por proyectos. Se incluyen las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades. Ello exige efectuar una imputación separada y constatable de los costes por cada uno de los proyectos de investigación. También la Ley considera gastos de I+D las cantidades pagadas a un tercero que realiza la actividad por encargo del sujeto pasivo, bien de un modo individual, o conjuntamente con otras entidades, siempre que dicha actividad se efectúe en España o en un Estado de la UE.

Cuando el encargo lo realiza el sujeto pasivo a otra entidad vinculada con aquél, las contribuciones para sufragar los gastos de esas actividades tendrán la consideración de deducibles a efectos de determinar la base imponible y, además, darán derecho a deducción en cuota íntegra por la aplicación de este incentivo cuando se cumplan dos requisitos: primero, que exista un contrato escrito celebrado previamente en el que se identifique el proyecto o proyectos a realizar y la entidad que realiza la contribución tenga derecho a utilizar los resultados de la actividad de I+D; y segundo, que haya una correlación entre el derecho a utilizar los resultados de la actividad y las contribuciones aportadas a la sociedad que realiza la actividad de I+D.

La base de la deducción está constituida por el importe de los gastos efectuados, y por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, minorada en el 65% de las subvenciones recibidas para la financiación de la actividad.

Los porcentajes de deducción varían según se trate de gastos o de inversiones en inmovilizado. Para los gastos efectuados en el periodo impositivo el porcentaje varía según

sea el valor de los gastos efectuados, en comparación con el valor medio de los realizados en los dos años anteriores (30).

También dan derecho a deducción las actividades de innovación tecnológica no incluidas en las actividades de I+D. Estas son las deducciones aplicables a las *startup*, innovadoras pero que no desarrollan investigación en el sentido definido por la ley.

«Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad».

En realidad, esta definición que aparece confusa en cuanto a su distinción con las actividades de I+D, tiene que ser integrada por los supuestos que la propia ley incluye. No obstante, se puede considerar que la diferencia con las actividades de desarrollo es que en éstas hay investigación previa. Además, en la innovación tecnológica el producto ha de ser nuevo para la empresa, aunque no lo sea objetivamente considerado (31).

Por último, con respecto a estas deducciones, el sujeto pasivo podrá plantear consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración. Asimismo, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de I+D o de innovación tecnológica. Respecto a estos acuerdos, hay que tener en cuenta que la acción 5 del Plan BEPS, han puesto especial atención a estos acuerdos (*tax rulings*) como posibles focos de ayudas de Estado encubiertas.

(30) Si es igual o inferior, el porcentaje es del 25% para la totalidad de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

Si es superior se aplica el 25% hasta el valor medio de los realizados en los dos años anteriores, y sobre el exceso se aplica el 42%.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto anteriormente, se puede practicar una deducción adicional del 17% por 100 del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

Para las inversiones en elementos del inmovilizado material o inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, el porcentaje será del 8 por 100.

(31) La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- Actividades de diagnóstico tecnológico.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

El porcentaje de deducción en estos casos será del 12 por 100.

Un último incentivo para esta clase de gastos es que el límite conjunto del 25% de la cuota íntegra de todas las deducciones para incentivar determinadas actividades, se eleva al 50% cuando los gastos del periodo por I+D+i, supongan más del 10% de la cuota íntegra.

No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de la Ley, (tipo de gravamen general del 25% o tipo especial del 30% para las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos) las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido para la cuota y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en la Ley. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto.

El importe de la deducción aplicada o abonada, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.
- c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.

Todos estos incentivos, son en muchos casos objeto de difícil aplicación, bien por las controversias en la elegibilidad del gasto como del concepto de investigación o innovación tecnológica. En este sentido, la vinculación de las EBTs con las universidades y centros de investigación, puede favorecer dos cosas: el encargo de parte de la investigación a grupos de investigación de las universidades a través

del art. 83 de la LOU manteniendo intacto el incentivo, y, por otra parte, mayor facilidad en la obtención de los certificados del Ministerio de Ciencia respecto al carácter de investigación del proyecto con cargo al cual se subvencionan los gastos de investigación.

4. CONCLUSIONES. LAS EMPRESAS DE BASE TECNOLÓGICA DESPUÉS DE LA CRISIS DE COVID-19

Hasta ahora, hemos descrito el régimen vigente de las EBTs, desarrollado en un contexto de fomento a la investigación y al emprendimiento. El año 2020 pasará a la historia como el año de la pandemia provocada por el coronavirus COVID-19, pero probablemente los años venideros marcarán una nueva era en lo social, tecnológico y económico. Tal vez para llegar a la llamada “nueva normalidad” habrá que acometer muchas reformas jurídicas y tributarias.

El presidente del Gobierno de España, Pedro Sánchez, retomó en un principio el nombre del famoso pacto histórico de las fuerzas políticas, sociales y empresariales que tuvo lugar en 1977 para hacer frente a una crisis económica que podía llevar al traste a la transición política española, o por lo menos a la estabilidad política y social con la que ésta se quería acometer. Son muchos los logros de ese gran pacto en lo político, pero la reforma fiscal de 1977 derivada de aquel pacto sentó las bases de la modernización del sistema impositivo y consiguió la armonización de nuestro sistema tributario con el de las democracias europeas. De hecho, sin aquella reforma hubiera sido imposible nuestra incorporación posterior a la Unión Europea.

La reforma de 1977, que contenía entre otras medidas: el levantamiento del secreto bancario; la tipificación del delito fiscal; el establecimiento del impuesto sobre el Patrimonio; la concesión de beneficios fiscales para la creación de empleo; y la regularización voluntaria de los contribuyentes (amnistía fiscal) para hacer tabla rasa y empezar de cero, fue completada por lo que sí supuso un hito en nuestro sistema fiscal: la imposición personal sobre la renta. En efecto, la reforma fue completada por la Ley 44/1978 del IRPF y por la Ley 61/1978 del IS.

Sobre estos dos impuestos, al que se añadió después el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), se sustenta la tributación sobre la renta personal de personas físicas y jurídicas. El primero de ellos nació como un impuesto personal, subjetivo y progresivo, que haría tributar por la renta global de cada persona y no de forma parcial por cada tipo de renta.

Con ello se lograba una aspiración histórica de más de cien años de la Hacienda Pública española. Aunque han sido muchas las reformas posteriores de estos impuestos, el grado de importancia que ambos alcanzaron en su origen, basado en una sólida construcción técnica y jurídica y, sobre todo, en su compromiso con la justicia redistributiva de aquel momento, parece indiscutible. Se trataba de los Impuestos perfectos para la Hacienda social que exigía nuestra Constitución, y para obtener la recaudación necesaria con la que iniciar nuestro Estado del bienestar.

No obstante, 43 años después, ni España, ni el mundo, ni los desafíos que ahora tiene que acometer una reforma fiscal, se parecen a los de ese momento histórico. Desde luego, nadie discute una imposición personal sobre la renta, pero tampoco que la Hacienda actual, que compite en un mundo globalizado, pueda sustentarse mayoritariamente en los rendimientos del trabajo y en los rendimientos profesionales o empresariales de autónomos y pequeños empresarios. La Reforma de 1977 no podía prever, ni siquiera imaginar, los retos a los que se enfrenta la Hacienda actual. Entre estos retos figuran la deslocalización de los rendimientos de capital, la erosión de las bases imponibles a través de una planificación fiscal agresiva, el intercambio de información entre administraciones tributarias en los tiempos de la Ciencia de datos, o la tributación de los gigantes digitales, por citar algunos. Dentro de ese debate se sitúa también el de una renta vital existencial. Y ese debate ya estaba abierto, entre otras cosas, por las nuevas tecnologías y la Inteligencia Artificial como revolución del mercado de trabajo, independientemente de la crisis actual o del color político del Gobierno.

En cualquier caso, estoy de acuerdo en que para poder salir de la actual crisis desencadenada por COVID-19, también es necesario un gran pacto social y político que permita adoptar las medidas económicas y fiscales necesarias para ello. Pero probablemente se hará desde un prisma coyuntural y parcial, provocado por una crisis sanitaria sin precedentes. Una reforma estructural requerirá más tiempo y deberá ser acometida junto con otros países y con el consejo y el asesoramiento de expertos.

De momento, el Gobierno español y el resto de países ha acometido medidas fiscales (32), que en mayor o menor medida pueden afectar a las EBTs, en cuanto PYMES, pero no se ha acometido ninguna en relación al régimen jurídico especial que requerían estas empresas (33).

En efecto, la crisis de COVID-19 ha acelerado algunos retos para el Derecho Financiero tanto en el ámbito del gasto público como de los ingresos. Sin ánimo de exhaustividad, ya que no es el objeto de este trabajo, podemos destacar los siguientes: en relación con el gasto público, es necesario revisar el pacto de estabilidad de la UE y nuestras leyes derivadas de él. La polémica sobre la utilización del superávit presupuestario de las Entidades Locales es un ejemplo de ello. Del mismo modo, el principio de solidaridad tanto a nivel interno como comunitario es otro de los desarrollos

(32) OCDE (2020) Respuestas a COVID-19: *Medidas adoptadas para apoyar a los contribuyentes*.

(33) Real Decreto-Ley 7/2020, de 12 de marzo por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico de COVID-19; Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo de medidas urgentes, extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19; Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente a COVID-19.; Real Decreto-Ley 14/2020 de 14 de abril por el que se extiende el plazo para la presentación e ingresos de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias; Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos de COVID-19.

pendientes en una Hacienda social como predica la Constitución española. El análisis del Ingreso Mínimo Vital es un buen punto de partida para este análisis (34).

En el caso de los ingresos creo que se debería reflexionar, y de hecho ya se ha iniciado el debate, sobre la reforma de la imposición patrimonial y nuevas figuras impositivas en la era de la deslocalización y la transformación digital.

De momento, las medidas adoptadas son las propias de un estado de emergencia, consistentes en aplazamientos del pago de tributos, reducción de tipos de gravamen en el IVA y aplazamientos en renta de Aduanas e Impuestos Especiales, aplazamiento y ajuste de pagos fraccionados, renuncia a determinaciones por estimaciones objetivas de bases imponibles. La Comisión Europea ha declarado que los sistemas de garantía que España va a destinar a empresas y trabajadores autónomos afectados por el brote de coronavirus son conformes a las normas de la UE en materia de ayudas estatales. Los sistemas de ayudas, fueron aprobados al amparo del “Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19”, adoptado por la Comisión el 19 de marzo de 2020.

En mi opinión, la principal medida respecto a las EBTs debería ser el mantenimiento de los incentivos fiscales a la I+D+i, incluido el régimen de *Patent Box* y en su caso, la asunción de la propuesta de superdeducción por costes de I+D+i de la directiva BICIS (35). Es evidente que los tiempos de incertidumbre no son buenos para el emprendimiento, pero al menos se debe intentar mantener lo ya conseguido.

Como es sabido, la movilidad de los activos intangibles, ha generado críticas y reticencias a los incentivos a la I+D+i, y sobre todo al régimen de *Patent Box*, que afecta precisamente a la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La propuesta de la Comisión Europea de una Directiva que contemple una Base imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) (36), publicada el 25 de octubre de 2016 en relación a la propuesta de 2011 se diferenció en que pretendía establecer normas obligatorias para los grupos que rebasaran un determinado tamaño, a fin de impedir las prácticas de planificación fiscal agresiva. Por eso estas normas también podrían aplicarse con carácter facultativo por las empresas que estén sujetas al impuesto sobre sociedades en la Unión pero que no cumplieran los criterios que les obligarían a someterse al régimen común.

En relación al objeto de este trabajo, la citada Directiva nos interesa porque una de las principales novedades de la propuesta fue la introducción de una superdeducción en concepto de investigación y desarrollo (I+D) en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (37).

(34) Real Decreto-Ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el Ingreso Mínimo Vital.

(35) *Vid.* Navarro Faure, A. (2017b).

(36) COM (2016) 685 final, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*.

(37) Según el art. 70 de la propuesta de Directiva, «Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Aplicarán dichas disposiciones

La propuesta de la directiva BICIS establece, que para apoyar la innovación en la economía, se introducirá una superdeducción por costes de I+D. Seguirá aplicándose la norma básica de la propuesta de 2011 sobre la deducción de los costes de I+D, en virtud de la cual estos costes se contabilizan totalmente como gastos efectuados en el ejercicio en que se haya incurrido en ellos (con excepción de los bienes inmuebles). Además, los contribuyentes tendrán derecho, para los gastos de I+D hasta un máximo de 20 millones de euros, a una superdeducción anual adicional del 50 %. Cuando los gastos de I+D superen los 20 millones de euros, los contribuyentes podrán deducir además el 25 % de la cantidad excedentaria.

Teniendo en cuenta que una de las iniciativas clave relativas al funcionamiento del mercado único consiste en apoyar a los pequeños emprendedores innovadores, la propuesta de base imponible común del impuesto sobre sociedades reactivada prevé una superdeducción reforzada para las pequeñas empresas de reciente creación que no tengan ninguna empresa asociada y que sean particularmente innovadoras (categoría que podría incluir a las EBTs). En este contexto, los contribuyentes que reúnan los requisitos con arreglo a la Directiva podrán deducir el 100 % de sus costes de I+D siempre que no superen los 20 millones de euros y que estos contribuyentes no tengan ninguna empresa asociada.

Se utiliza un concepto amplio de investigación que es acertado de cara a la deducción de los gastos, si bien es un concepto desfasado donde sólo se podría aplicar la llamada superdeducción, ya que la deducibilidad de los gastos o costes de I+D, ya eran gastos deducibles en la base imponible del impuesto. Ello nos permite considerar que la base imponible común, no impediría el mantenimiento de las deducciones en cuota tal como ahora se establecen en el art. 35 de la LIS, si bien, habría que replantear su mantenimiento en el caso de que la supresión del régimen de *Patent Box* llevará aparejado nuevas deducciones o un tipo de gravamen reducido para las rentas generadas por estos activos.

Abundando en esta idea, la propuesta de Directiva incluye la llamada deducción en el artículo 9 relativo a los gastos deducibles. En efecto, según el citado precepto, además de las cantidades que sean deducibles en concepto de costes de investigación y desarrollo de conformidad con el apartado 2, el contribuyente también podrá deducir, para cada ejercicio fiscal, un 50 % adicional de tales costes adicionales, con excepción de los costes relativos al inmovilizado material mueble, en que haya incurrido durante ese ejercicio. En la medida en que los costes de investigación y desarrollo superen los 20 millones de euros, el contribuyente podrá deducir el 25% de la cantidad excedentaria. No obstante, lo dispuesto en el párrafo primero, el contribuyente podrá deducir hasta el 100% de sus costes de investigación y desarrollo hasta un máximo de 20 millones de euros cuando reúna todas las condiciones siguientes:

a partir del 1 de febrero de 2019. Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.»

- a) Que se trate de una empresa no cotizada con menos de cincuenta empleados y un volumen de negocios anual o un balance anual total que no supere los 10 millones de euros.
- b) Que no haya estado registrado durante más de cinco años. Si el contribuyente no está sujeto a registro, el periodo de cinco años podrá empezar a contar en el momento en que la empresa inicie su actividad económica o esté sujeta a impuesto por ella.
- c) Que no haya surgido de una operación de concentración.
- d) Que no tenga ninguna empresa asociada.

Como he dicho anteriormente, la emergencia económica y social obligan a adoptar medidas propias de una situación de emergencia. No obstante, sería deseable que el convencimiento que la sociedad ha adquirido con esta crisis de que la investigación y el desarrollo de sus resultados es la única salida que acabará con la crisis sanitaria, sea apoyado por un sistema tributario que tenga en cuenta la singularidad de la investigación, tanto la realizada por el sector público, como la realizada por el sector privado. Sin investigación no habrá recuperación económica y sin ella no podrán acometerse los gastos públicos que la nueva normalidad exigirá de una Hacienda social.

BIBLIOGRAFÍA

- Bayona de Perogordo, J. J. (1991): *El Derecho de los gastos públicos*, Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones.
- Cencerrado Millán, E. (2011): “Reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales”, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Termis, S.A.-Jovene Editore.
- Campos Fernández, M. y Grau Ruiz, M. A. (2007): “El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías”, *Auditoría Pública*, nº 41.
- Carbajo Vasco, D. (2008): “¿Existe un presupuesto de gastos fiscales en España?”, *Justicia y Derecho. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley.
- Galapero Flores, R. (2009): “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i.”, *Quincena Fiscal*, nº 20.
- Gil García, E. (2017a): *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant Lo Blanch.
- Gil García, E. (2017b): “Una aproximación al concepto de transferencia de conocimiento”, J. López Martínez y J. M. Pérez Lara, *Apuntes sobre la transferencia de la investigación en Derecho Financiero y Tributario*, Tirant lo Blanch.
- Piña Garrido, L. (2013): “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias al Derecho Comunitario (I)”, *Crónica Tributaria*, nº 148.
- López Espadafor, C. M. y Cámara Barroso, M. C. (2014): “Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las *spin-off*”, *Documentos*, nº 2, Instituto de Estudios Fiscales.
- Lucas Durán, M. (coord.) (2010): *Derecho de la I+D+i. Investigación, desarrollo e innovación*, Bosch.

- Martín López, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch.
- Martin Jiménez, A. (2001): “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”, *Noticias de Unión Europea*, nº 196.
- Martínez Giner, L. A. y Navarro Faure, A. (coord.) (2010): *Régimen jurídico financiero de las subvenciones públicas*. Tirant lo Blanch.
- Martínez Muñoz, Y. (2015): “El tratamiento fiscal del *crowdfunding*”, *Quincena Fiscal*, nº 14, Aranzadi.
- Moreno González, S. (2010): “Incentivos fiscales a la I+D+i y régimen comunitario de ayudas de Estado”, en Lucas Duran (coord.), *Derecho de la I+D+i. Investigación, desarrollo e innovación*, Bosch.
- Navarro Faure, A. (2010): “Los procedimientos de revisión de oficio en la Ley General Tributaria y la recuperación de las ayudas de Estado”, en J. Arrieta; M. A. Collado y J. Zornoza (dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi.
- Navarro Faure, A. (2012): “Los gastos deducibles derivados de la propiedad intelectual e industrial”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, nº 6.
- Navarro Faure, A. (2014): “Los contratos de licencia de patentes. Aspectos tributarios”, en Yzquierdo Tolsada (dir.), *Contratos Civiles, Mercantiles, Públicos, Laborales e Internacionales, con sus implicaciones tributarias*. Tomo XIII, Thomson Reuters, Aranzadi.
- Navarro Faure, A. (2017a): “La transferencia de conocimiento del Derecho Financiero y Tributario a efectos curriculares”, en J. López Martínez y J. M. Pérez Lara, *Apuntes sobre la transferencia de la investigación en Derecho Financiero y Tributario*, Tirant lo Blanch.
- Navarro Faure, A. (2017b): “Los incentivos fiscales a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades español y las consecuencias de la implantación de una Base Imponible común en la Unión Europea”, en S. Moreno González (dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la Economía Digital*, Thomson Reuters, Aranzadi.
- Navarro Faure, A. (2018): “La transferencia de la investigación y el emprendimiento: la fiscalidad de las *startups* y las Empresas de Base Tecnológica”, en E. Varona Alabern (dir.) y C. de Pablo Varona (coord.), *La fiscalidad del emprendimiento*, Thomson Reuters, Aranzadi.
- Nuñez Grañón, M. (2014): “Los contratos de cesión de patentes. Aspectos tributarios”, en Yzquierdo Tolsada (dir.), *Contratos Civiles, Mercantiles, Públicos, Laborales e Internacionales, con sus implicaciones tributarias*. Tomo XIII, Thomson Reuters, Aranzadi.
- OCDE (2015): *Manual Frascati*.
- OCDE (2020): *Respuestas a COVID-19: Medidas adoptadas para apoyar a los contribuyentes*.
- Pérez Bernabéu, B. (2008): *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch.
- Pérez Bernabéu, B. (2015): “La I+D+i colaborativa a la luz de la normativa sobre ayudas de Estado (especial referencia a las *spin-off* universitarias)”, *Crónica Tributaria*, nº 156.
- Ribes Ribes, A. (2014): “Reflexiones críticas sobre el tratamiento fiscal a los inversores de proximidad o *Business Angels*”, *Quincena Fiscal*, nº 14, Aranzadi.

- Sanz Gómez, R. J. y Lucas Durán, M. (2015): “Implicaciones tributarias del *crowdfunding* o financiación colectiva”, *Quincena Fiscal*, nº 9, Aranzadi.
- Sesma Sánchez, B. (1998): *Las subvenciones públicas*, Lex Nova.
- Soler Roch, M. T. (1983): *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas.
- SUE IVIE/CRUE (2019): *La contribución socioeconómica del Sistema Universitario español*, IVIE/CRUE.
- Varona Alabern, J. E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons.
- Varona Alabern, J. E. (dir.) y De Pablo Varona, C. (coord.) (2018): *La fiscalidad del emprendimiento*, Thomson Reuters, Aranzadi.
- Viñes Bargadá, O. (2015): “El concepto de «novedad objetiva» en el contexto de las deducciones fiscales por I+D+i”, *Quincena Fiscal*, nº 5, Aranzadi.