

UNA NOTA SOBRE LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES

Elizabeth Gil García*
Universidad de Alicante

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES. 2.1. La Directiva 2003/49/CEE y sus objetivos “no deseados”. 2.2. La introducción de una cláusula “*de minimis*” en la Directiva. 2.3. El impacto de la cláusula “MET” en los regímenes de patent box consistentes con el enfoque del nexo. 2.3.1. El enfoque del nexo: la vinculación de la tributación de los beneficios con el lugar de creación del intangible. 2.3.2. El nivel de tributación efectiva en los regímenes español e irlandés. 3. REFLEXIÓN FINAL.

1. Introducción

El 17 de junio de 2015 la Comisión Europea publicó su Comunicación *Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales* (o, en su versión inglesa, *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*)¹. La fiscalidad corporativa se erige como piedra angular de un sistema fiscal equitativo y eficaz, dada la importante fuente de ingresos que supone para los Estados miembros, pero también dado el rol que juega en las decisiones comerciales de las empresas, como ocurre en las inversiones y actividades de investigación, desarrollo e innovación (en adelante I+D+i). Las tradicionales estructuras empresariales han dado paso a esquemas corporativos complejos que buscan deslocalizar sus activos y situar sus beneficios empresariales en territorios de baja o nula tributación. Es bien sabido que los intangibles son fácilmente desplazables e importantes conductores de valor económico (y científico)². Ciertamente, la naturaleza de las actividades I+D+i hace relativamente sencillo su traslado de un país a otro. La globalización y la innovación tecnológica han contribuido a dicha movilidad³, creando un entorno económico global, digital y móvil. Por ende, este tipo de actividades

* Investigadora Predoctoral (FPU14/00028) del Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alicante. E-mail de contacto: elizabeth@ua.es

¹ COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015.

Una visión completa de las cinco áreas de actuación puede verse en: Adorjan. T. y Veldhuizen, R.: “EU Introduces Plans Regarding a Fair and Efficient Corporate Tax System”, *European Taxation*, 2015.

² A tenor de la Acción 3 del Proyecto BEPS, los cánones y otras rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual son geográficamente desplazables y consecuentemente erosionan las bases imponibles e implican un riesgo de traslado de los beneficios (OECD (2015): *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3: Final Report, 2015, pp. 44-45).

³ OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report, 2015, p. 11.

pueden representar un riesgo de erosión de las bases imponibles y traslado artificioso de los beneficios, conocido, en sus siglas en inglés, como *BEPS*.

Este problema, abordado por la OCDE desde el año 2013, no tiene únicamente un alcance global en el sentido de que menoscaba los principios de justicia tributaria, sino que además genera una competencia injusta con otros contribuyentes que, dada su dimensión nacional, no pueden desarrollar este tipo de prácticas. En esencia, estas prácticas fiscales perjudiciales pueden conllevar al desvío de la carga tributaria a bases menos móviles, como el trabajo, la propiedad o el consumo, a fin de luchar contra la pérdida de ingresos públicos o asegurar la recaudación de fondos públicos. Este desvío en la estructura fiscal puede llevar a un sistema tributario menos eficiente en cuanto a su impacto en el crecimiento y empleo a medio y largo plazo⁴.

Asimismo, existe una falta de coordinación en esta materia entre los Estados miembros, por lo que las empresas operan en un mercado interno único, pero con 28 sistemas fiscales diferentes. Ello conlleva una falta de seguridad jurídica, principio esencial para dar claridad y estabilidad a las transacciones, así como para crear un clima favorable a las inversiones en innovación tecnológica y al desarrollo de actividades de investigación científica. Este escenario perjudica especialmente a las pequeñas empresas, núcleo esencial en la economía europea, que dadas sus dificultades para realizar I+D+i se encuentran, en muchas ocasiones, perdidas en un complejo entramado de normas tributarias.

2. La propuesta de modificación de la Directiva de Intereses y Cánones

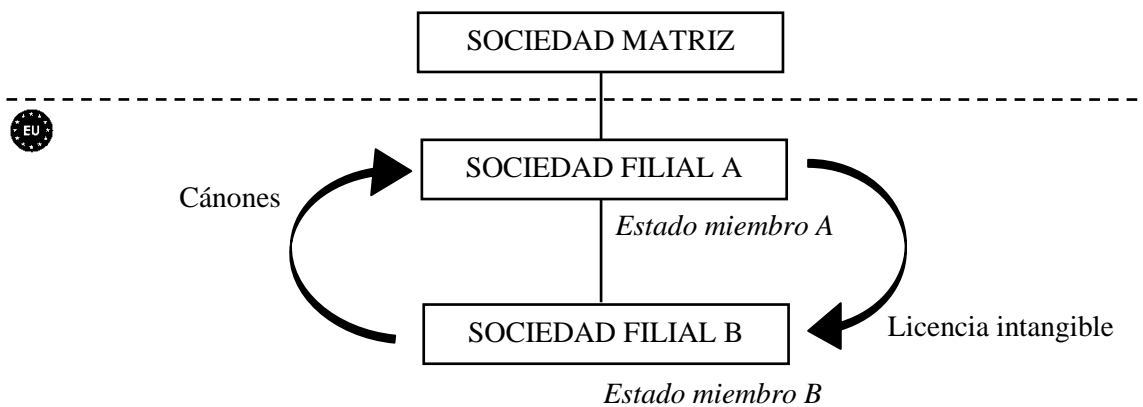
2.1. La Directiva 2003/49/CEE y sus objetivos “no deseados”

Con el fin de eliminar la imposición en origen de los pagos de intereses y cánones y suprimir así su doble imposición en el marco de la Unión, se estableció, a través de la Directiva 2003/49/CEE⁵, un régimen fiscal común aplicable respecto de dichos pagos entre entidades asociadas de diferentes Estados miembros. En efecto, como señala la Comunicación de junio de 2015, la UE trató de salvar los obstáculos –como la doble imposición– al desarrollo del mercado único por medio de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, y la Directiva sobre intereses y cánones. En relación a esta última, su art. 3 establece que “[l]os pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (...) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro”.

⁴ *A sensu contrario*, la Comisión Europea considera que, dado que algunas categorías tributarias son conocidas por ser menos perjudiciales para el crecimiento que otras, como los impuestos sobre los rendimientos del trabajo, un “*growth-friendly tax*” puede generar una riqueza estable y eficientemente dinámica. Por ende, la reducción de la carga tributaria sobre el trabajo (especialmente para los grupos más vulnerables) podría estimular el trabajo, reduciendo desincentivos laborales e incrementando la demanda laboral al reducir costes relativos al trabajo. Por otra parte, la disminución de la carga tributaria sobre el consumo podría reducir la presión fiscal sobre el ahorro (European Commission: *Tax reforms in EU Member States*, Working Paper No. 38, 2013, pp. 48-49).

⁵ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados.

FIGURA 1: ESTRUCTURA GRUPO MULTINACIONAL



En la Figura 1, la “Sociedad Filial A” y la “Sociedad Filial B” son residentes en diferentes Estados miembros, y entidades vinculadas dentro del grupo multinacional liderado por la “Sociedad Matriz”, residente en un tercer Estado. El Estado miembro “A” concede un régimen de *patent box* que permite gravar los cánones y otras rentas derivadas de propiedad industrial e intelectual a un bajo tipo impositivo. Como la Directiva 2003/49/CE resulta de aplicación, los cánones no son objeto de tributación (*withholding tax*) en el Estado de la fuente (Estado miembro “B”). Finalmente, si ese tercer Estado no cuenta con un régimen de transparencia fiscal internacional (o *CFC rules*), esa renta tampoco puede ser atribuida a los accionistas de la “Sociedad Matriz”.

Este tipo de normativa de la UE destinada a levantar obstáculos y evitar la doble imposición, puede involuntariamente llevar a una doble no imposición o bien a situaciones de dobles deducciones (*verbigracia* Figura 1). La Comunicación de la Comisión de junio de 2015 señala que la refundición en curso de la Directiva 2003/49/CE es una oportunidad para que el Consejo actúe sobre este tipo de escenarios. Por ello, apunta a la modificación de la legislación de modo que los Estados miembros no estén obligados a conceder un trato favorable a los pagos de intereses y cánones si no hay una imposición efectiva en otro lugar de la UE⁶. Por lo tanto, la Comisión tiene intención de introducir una cláusula antiabuso.

A pesar de esta propuesta reflejada en la Comunicación de la Comisión de junio de 2015, ha de señalarse que los Estados miembros no están realmente, como apunta esta Comunicación, obligados a eximir de tributación los cánones (e intereses) en el Estado de la fuente. Puesto que, la propia Directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros de manera unilateral dejen sin aplicación la misma⁷. En base a su art. 5, la Directiva “no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos”, y, asimismo, los Estados miembros pueden denegar la aplicación de la Directiva “a cualquier transacción cuyo móvil

⁶ COM (2015) 302 final: *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, Bruselas, 17 junio 2015, p. 11.

⁷ A pesar de la opinión generalizada acerca de esta prohibición, la realidad es que la misma no existe dado que la Directiva permite la adopción de medidas unilaterales que la dejen sin aplicación para neutralizar las prácticas fiscales abusivas. Ahora bien, ciertamente el objetivo principal de la Directiva es evitar la doble imposición y asegurar que todas las rentas tributen solamente una vez dentro de la UE (Jarass, L. y Obermair, G.M.: “Unilateral Withholding Tax To Counteract Base Erosion and Profit Shifting”, *European Taxation*, 2015, p. 511).

principal o uno de cuyos principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso”. De esta forma, en el actual contexto marcado por las iniciativas de la OCDE y de la UE por neutralizar las prácticas fiscales abusivas, los Estados miembros pueden introducir medidas unilaterales destinadas a impedir el *fraus legis*⁸.

En esencia, el Plan de Acción de la OCDE es un instrumento de *soft law* que requiere para su implementación, la adopción por parte de los países de medidas dirigidas a la lucha contra la planificación fiscal perniciosa. Es el caso, por ejemplo, de la no deducibilidad de los cánones en el Estado de la fuente introducido por Austria recientemente. En concreto, con efectos desde el 1 de marzo de 2014, los cánones e intereses pagados por una empresa austriaca a partes vinculadas en terceros países no son deducibles cuando los cánones o intereses estén exentos o sujetos a un tipo de gravamen efectivo inferior al 10 por 100 en el Estado receptor⁹. Parece claro que esta nueva norma ha sido diseñada para frenar los regímenes de *patent box*¹⁰. También en Francia se establece una limitación a la deducibilidad de los cánones cuando el licenciante y licenciario son partes vinculadas. Así pues, conforme al art. 11 de la Ley de Presupuestos para el año 2012 (*Loi de Finances pour 2012*¹¹), la completa deducibilidad de los cánones sólo está permitida si el licenciario puede demostrar, y documentar debidamente, que: a) el uso de la licencia le supone un valor añadido durante todo el período de la misma; y, b) que dicho uso es real, es decir, que no se trata de una estructura artificiosa¹².

En nuestra opinión, a pesar de la cobertura de la Directiva a la introducción de ese tipo de medidas unilaterales, la vinculación de los regímenes preferenciales al lugar donde se ha generado el valor pasa por la adopción de un enfoque estandarizado, y no a partir de medidas especiales adoptadas unilateralmente por los Estados –y, por ende, dispersas dentro de un mismo espacio, el mercado interior–. Como apunta Freedman, las normas especiales antiabuso y otras medidas especiales pueden llevar a una mayor litigiosidad e incertidumbre; por lo que no es necesario introducir normas detalladas y precisas, sino principios generales o un modelo estandarizado¹³. En este sentido, la Comisión Europea

⁸ Incluso, como bien ha reconocido el TJUE, en varias de sus sentencias, la introducción de ese tipo de medidas unilaterales podría estar justificada en la eficacia de los controles fiscales, dado que es una razón imperiosa de interés general (*inter alia*, STJUE asunto *Société Baxter*, § 19).

⁹ Cfr. Mitterlehner, K. y Mitterlehner, M.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). Austria Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, pp. 142–144; Schuchter, Y. y Kras, A.: “Austria - Corporate Taxation (sec. 1.)”, *Country Surveys IBFD* (acceso 30 junio 2015).

¹⁰ Danon, R. J.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 53.

Ha de tenerse en cuenta que Austria no ha introducido e implementado un régimen de *patent box*, sin embargo ello no significa que no puedan existir en su territorio efectos indirectos de los *output incentives*. Esta medida se encuentra, precisamente, conectada con ellos. En este sentido, puede verse: Loeprick, J.: “Indirect Access to Intellectual Property Regimes – Effects on Austrian and German Affiliates”, *WU International Taxation research Paper Series*, N° 13, 2015.

¹¹ *Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012* [disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000025044460&categorieLien=id> (fecha consulta: 28 febrero 2016)].

¹² *Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/16*, p. 675 [disponible en: www.pwc.com/taxsummaries (fecha consulta: 28 febrero 2016)].

¹³ Freedman, J.: “Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle”, *British Tax Review*, No. 4, 2004, p. 352.

indica que las acciones unilaterales de los Estados miembros no abordarían adecuadamente el problema de la planificación fiscal agresiva y podrían crear problemas. En un mercado único basado en la libertad de movimientos de bienes, personas, servicios y capitales, la falta de coordinación en las medidas contra el traslado artificioso de beneficios “pueden hacer más mal que bien” y además, añade la Comisión, esa descoordinación puede acarrear incertidumbre y cargas administrativas para las empresas¹⁴.

2.2. La introducción de una cláusula “*de minimis*” en la Directiva

El fin último de la Directiva, como se ha apuntado, es eliminar los obstáculos al desarrollo económico en el contexto del mercado interior. No obstante, esta normativa ha conducido a situaciones de doble no imposición o dobles deducciones (véase Figura 1).

La presidencia de la Unión, en julio de 2015, dejó apuntado en la hoja de ruta del Plan de Acción de la UE los trabajos sobre una cláusula “*de minimis*” –similar a la introducida recientemente en la Directiva sobre sociedades matrices y filiales– en la Directiva 2003/49/CEE a fin de combatir efectivamente la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de beneficios¹⁵. Dado que el propósito es asegurar un nivel mínimo de tributación efectiva, los trabajos se centran en el concepto de una cláusula de tributación efectiva mínima (*Minimum Effective Taxation (MET) clause*).

En el seno de las discusiones del *High Level Working Party (HLWP)* de 1 de febrero de 2016, se plantean dos alternativas respecto a esa cláusula. Por un lado, la cláusula *MET* como único criterio y, por otro, la cláusula *MET* con un test de actividad económica. Asimismo, se establece la posibilidad de incluir o referirse al enfoque del nexo de la OCDE en la Directiva¹⁶. A fin de explorar estas alternativas, el *Working Party on tax Questions – Direct Taxation* quedó emplazado a reunirse el 16 de febrero de 2016¹⁷.

Atendiendo a los actuales trabajos del *Working Party*, el nivel mínimo de tributación en el contexto de la Directiva de intereses y cánones debe establecerse en el 10 por 100, siendo éste el tipo de gravamen general más bajo de la UE –concretamente de Bulgaria–. Esto significa que los pagos por intereses y cánones quedarían exentos de tributación en el Estado de la fuente cuando el tipo de gravamen resultante de la aplicación del régimen tributario de que se benefician esos pagos en el Estado de residencia sea al menos del 10%¹⁸.

¹⁴ COM (2016)23/2: *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*, p. 3.

¹⁵ Documento “BEPS: Presidency roadmap on future work” (10649/15 FISC 93) de 8 de julio de 2015 [disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10649-2015-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 18 marzo 2016)].

¹⁶ Documento “BEPS: Presidency roadmap on future work” (6039/16 FISC 20) de 19 de febrero de 2016 [disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6039-2016-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 18 marzo 2016)].

¹⁷ El texto de la comunicación de la reunión del *Working Party* y la agenda de la misma se encuentra disponible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/CM-1413-2016-INIT/en/pdf> (fecha consulta: 20 marzo 2016)].

¹⁸ Este porcentaje mínimo de tributación efectiva en el Estado de residencia coincide con el mínimo marcado por la norma austriaca sobre la no deducibilidad de los cánones en el Estado de la fuente.

Dado que los regímenes de *patent box* pueden permitir que los cánones –y otras rentas derivadas de la propiedad industrial e intelectual– se beneficien de un tipo de gravamen efectivo inferior al 10 por ciento, se propone bien la conformidad del régimen con el enfoque del nexo o bien fijar un techo adicional inferior al 10 por ciento respecto de los pagos por cánones elegibles para un régimen consistente con el enfoque del nexo. El enfoque del nexo propuesto por la OCDE, y a cuyo acuerdo ha llegado el Grupo “Código de Conducta” supone vincular la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial e intelectual con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada.

El existente régimen español de *patent box* permite que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso, de explotación o de transmisión de determinados derechos de propiedad industrial se integren en la base imponible en un 40 por ciento de su importe. Este régimen no es consistente con el enfoque del nexo de la OCDE, no obstante, dado el establecimiento de una cláusula de salvaguarda, los contribuyentes que vienen beneficiándose del existente régimen de *patent box* pueden seguir aplicándolo hasta el 30 de junio de 2021. A partir de entonces, las cesiones y transmisiones de intangibles deberán aplicar el nuevo régimen, cuya entrada en vigor se producirá en julio de 2016.

Supongamos que una determinada entidad, situada en territorio español, recibe una renta neta de 1000€ en concepto de cánones por la licencia de una patente a una empresa asociada residente en otro Estado miembro, beneficiándose, pues, de esa reducción de la base imponible configurada en el actual art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Renta neta	1000
Base imponible (reducción)	400
Tipo de gravamen	25%
Carga tributaria	100
Tipo de gravamen efectivo (carga tributaria/renta neta)	$100/1000 = 10\%$

En este supuesto, la tributación efectiva se encuentra dentro del techo del 10 por 100 marcado por la cláusula *MET* y, por tanto, disfrutaría de los beneficios de la Directiva en el Estado de la fuente. Es decir, en España la renta disfrutaría de una reducción fiscal, pero al existir un nivel mínimo de tributación efectiva, los cánones no se ven gravados en el Estado de la fuente por aplicación de la Directiva.

2.3. El impacto de la cláusula “*MET*” en los regímenes de *patent box* consistentes con el enfoque del nexo

En los últimos años, la renta derivada de ciertos activos intangibles puede beneficiarse de medidas fiscales especiales –como reducciones en la base, exenciones o tipos de gravámenes reducidos–. El propósito de los países en la introducción de regímenes de *patent box* es hacer la innovación más atractiva y beneficiosa para las empresas. A pesar de este loable objetivo, los regímenes de intangibles pueden promover también la elusión fiscal y ser generadores de BEPS. Por ello, tanto la OCDE y la UE, a través del Grupo “Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas”, han puesto su atención en los regímenes tributarios preferenciales, y muy especialmente en los regímenes de propiedad industrial e intelectual.

2.3.1. El enfoque del nexo: la vinculación de la tributación de los beneficios con el lugar de creación del intangible

El Informe Preliminar de la Acción 5, publicado en septiembre de 2014¹⁹, analizó varias opciones y propuso el enfoque del nexo (*nexus approach*) como forma de vincular los gastos en I+D+i con la concesión de beneficios fiscales. Dicho de otra forma, se alinea la tributación de los beneficios derivados de la propiedad industrial e intelectual con el lugar en el que la actividad creadora de esos intangibles ha sido desarrollada. Tomando ese enfoque como modelo, Alemania y Reino Unido, en un comunicado conjunto, propusieron el enfoque del nexo modificado (*modified nexus approach, MNA*), siendo acordado en el contexto del Grupo “Código de Conducta” a finales de 2014²⁰. Bajo la fórmula del *MNA*, que se inspira en los denominados *input incentives* y cuya naturaleza es proporcional, los beneficios concedidos por los regímenes de *patent box* quedan vinculados con los gastos elegibles en I+D+i incurridos por el contribuyente por sí mismo²¹.

A tenor del Informe Final de la Acción 5 del Proyecto BEPS²², lanzado en octubre de 2015, se ha llegado a un consenso sobre el “*nexus approach*” como el enfoque para requerir actividad sustantiva en el contexto de los regímenes preferenciales²³. La renta elegible a efectos del régimen tributario es calculada a través de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos elegibles en el desarrollo del intangible}}{\text{Gastos totales en el desarrollo del intangible}} \times \text{Renta derivada del intangible} = \text{Renta que recibe beneficios}$$

Asimismo, el Informe Final de la Acción 5 contempla que los Estados permitan a los contribuyentes aplicar un techo del 30 por 100 respecto de aquellos gastos considerados como elegibles con el objetivo de beneficiar a los contribuyentes que desarrollan por sí mismos actividades en I+D+i, pero sin penalizar a los contribuyentes que adquieren intangibles o subcontratan I+D+i a entidades vinculadas. Consecuentemente, los gastos elegibles se ven incrementados en un 30 por ciento, a condición de que no excedan de los gastos generales. Aquellos Estados que elijan tener un régimen de *patent box* no

¹⁹ OECD (2014): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: 2014 Deliverable, OECD Publishing, Paris.

²⁰ OECD (2015): *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; *Report from de Code of Conduct Group (Business Taxation) to the Council of the European Union*, Bruselas, 11 diciembre 2014.

²¹ OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report, p. 25; Danon, R. J.: “Tax Incentives on Research and Development (R&D). General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 100a, Sdu Uitgevers, La Haya, Holanda, 2015, p. 45; Sanz-Gómez, R.: “The OECD’s Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective”, *WU International Taxation research Paper Series*, N° 12, 2015, p. 6.

²² OECD (2015): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5: Final Report.

²³ Un total de 43 regímenes preferenciales han sido revisados, 16 de los cuales son regímenes de propiedad industrial e intelectual. Respecto al requisito de actividad sustantiva, todos los regímenes de propiedad industrial e intelectual revisados fueron considerados inconsistentes, total o parcialmente, con el enfoque del nexo descrito en el Informe Final de la Acción 5.

podrán ser más generosos respecto a la definición del enfoque del nexo, pero sí que podrán conceder menos beneficios en el sentido de acotar la definición de rentas elegibles, limitar el ámbito de intangibles o reducir la *ratio*. Por otro lado, no se permitirá la aplicación a nuevos operadores de los regímenes existentes e inconsistentes con el enfoque del nexo después del 30 de junio de 2016. En el caso de que un régimen se adapte al enfoque del nexo y tenga efectos antes del 30 de junio de 2016, los nuevos operadores no podrán beneficiarse de los regímenes existentes una vez tenga pleno efecto el nuevo régimen.

Por otra parte, se contempla la posibilidad de que los países introduzcan una cláusula de salvaguarda –como ha hecho España– que permita a los contribuyentes seguir beneficiándose del régimen existente hasta una segunda (y definitiva) fecha. En cualquier caso, el período entre las dos fechas no puede exceder de 5 años (esto es, hasta el 30 de junio de 2021 como máximo). Después de esta fecha, no podrán concederse más beneficios basados en los regímenes antiguos a los contribuyentes.

2.3.2. El nivel de tributación efectiva en los regímenes español e irlandés

El régimen de *patent box* se sitúa como figura central dentro de los incentivos a la I+D+i sobre la renta o el resultado. A grandes rasgos, este régimen implica una reducción del gravamen para aquellos operadores económicos que desarrollen nuevos productos y procesos protegidos por los derechos de propiedad industrial, o para llevar a cabo determinados servicios²⁴. En efecto, el objetivo de los regímenes de *patent box* es conceder un incentivo adicional a las empresas para conservar y comercializar las patentes existentes y desarrollar nuevos e innovadores productos patentables²⁵. Actualmente, se trata de un incentivo básicamente europeo, pues son nada menos que doce Estados Miembros los que han introducido e implementado este tipo de medidas para estimular, además de actividades de I+D+i, la transferencia de tecnología, así como para atraer patentes y otros intangibles a sus territorios²⁶.

En Irlanda se ha introducido, en octubre de 2015, un régimen de *patent box* –denominado *knowledge development box (KDB)*– consistente con el enfoque del nexo, que se aplica desde enero de 2016. La renta elegible a efectos del régimen irlandés es calculada a través de la fórmula recogida en el Informe Final de la Acción 5. De esta forma, la renta derivada de intangibles recibe un tratamiento tributario preferente, siempre y cuando detrás de la misma exista una actividad real de I+D. En Irlanda, las rentas derivadas de propiedad industrial y elegibles para este régimen disfrutan de un tipo de gravamen del 6,25 por 100, esto es, de la mitad del tipo de gravamen general para sociedades (12,5 por 100). De modo que si, por ejemplo, una entidad ha obtenido una renta neta por el pago de cánones de 2000€, habiendo incurrido en 500€ de gastos

²⁴ Felder, M.: *IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective*, Schulthess Verlag, Zúrich, 2013, p. 1.

²⁵ Pérez Bernabeu, B.: “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules”, *European Taxation*, Vol. 54, N° 5, 2014, p. 181.

²⁶ Estos doce países son Bélgica, Chipre, España, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta, Portugal, Reino Unido e Irlanda. También en 2011, Liechtenstein y el cantón suizo de Nidwalden introdujeron el régimen del *patent box*. Por su parte, Suiza está llevando a cabo una reforma fiscal que incluye un fuerte paquete en I+D, recogiendo una propuesta de *patent box* basado en la existencia de un nexo y la posibilidad de que los cantones suizos puedan introducir *input incentives*. Por otro lado, Estados Unidos ha lanzado, en julio de 2015, un *discussion draft* con objeto de introducir un régimen de *patent box* [<http://waysandmeans.house.gov/wp-content/uploads/2015/07/Innovation-Box-2015-Bill-Text.pdf> (fecha consulta: 7 enero 2016)].

propios en I+D y habiendo adquirido tecnología por valor de 1000€, la tributación efectiva de esa renta será:

Renta neta	
2000	
Base imponible (aplicación <i>KDB</i>)	Base imponible
$650 / 1500 \times 2000 = 866$	1134
Tipo gravamen reducido	Tipo gravamen general
6,25%	12,5%

De este modo, la renta elegible para el régimen se ve gravada a un tipo reducido (6,25 por 100), mientras que el resto de la renta neta es gravada al tipo impositivo general del 12,5 por 100. Así pues, la renta cubierta por el tipo de gravamen general se beneficiaría de la aplicación de la Directiva de intereses y cánones. Mientras que la renta cubierta por el régimen especial, esto es, por un tipo del 6,25 por 100, podría beneficiarse de la Directiva 2003/49/CEE en función del diseño final de la cláusula *MET*. De modo que si finalmente se opta por la cláusula *MET* como único criterio, los beneficios de la Directiva no estarían disponibles dado que el tipo de gravamen es inferior al 10 por 100. En cambio, si se opta por incluir la referencia al enfoque del nexo, habrá que atender bien al techo adicional inferior al 10 por 100 que se fije para disfrutar los beneficios de la Directiva o bien el mero cumplimiento del régimen de *patent box* con el enfoque del nexo daría acceso a las ventajas de la Directiva.

En definitiva, en función del diseño final de la cláusula *MET* un régimen de *patent box* como el irlandés podría quedar fuera del nivel mínimo de tributación efectiva (10 por 100) en el Estado de residencia y, por tanto, permitirse la tributación de los cánones en el Estado de la fuente.

Por otro lado, en España, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 ha modificado el régimen de *patent box*, alineándolo con el enfoque del nexo y convirtiéndolo, por tanto, en un régimen en línea con los principios de justicia tributaria. El nuevo régimen será aplicable a partir de julio de 2016, si bien, como se ha comentado, existe una cláusula de salvaguarda respecto del régimen actual. Cabe destacar que la fórmula diseñada para el régimen español de *patent box* es más restrictiva que la establecida en el Informe Final de la Acción 5, pues tanto la *ratio* como el ámbito objetivo son más reducidos que lo fijado por la OCDE en la definición del enfoque del nexo. Conforme a esta modificación, el incentivo consistirá en una reducción de la base imponible, cuyo porcentaje se determina a partir de aplicar el 60 por 100 a la *ratio* resultante de la fórmula del enfoque del nexo de la OCDE.

Gastos elegibles (*1,3)	Gastos totales	Ratio	Reducción (%)	Renta	Base incentivo
150 (195)	200	0,97	58,5%	400	234

En este supuesto, dado el elevado porcentaje de gastos en I+D+i incurridos por el propio contribuyente (gastos elegibles) el porcentaje de reducción y, por lo tanto, la base del incentivo resulta más generoso que en el caso de un contribuyente que no haya desarrollado un propio proceso de I+D+i.

Renta neta	400
Base imponible (reducción)	166
Tipo de gravamen	25%
Carga tributaria	41,5
Tipo de gravamen efectivo (carga tributaria/renta neta)	$41,5/400 = 10,37\%$

Esa renta neta recibida en concepto de cánones se ve reducida al 58,5 por 100 por aplicación del régimen de *patent box* y, por ende, es integrada en menor cuantía en la base imponible. Una vez aplicado el tipo de gravamen para sociedades, la tributación efectiva de esa renta se encuentra por encima del 10 por 100 marcado por la cláusula *MET*.

3. Reflexión final

La cláusula “*de minimis*” busca asegurar un nivel mínimo de tributación en el Estado de residencia. Por lo tanto, supone reforzar el criterio de residencia. Esto es, la introducción de medidas fiscales –como deducciones, reducciones o bajos tipos impositivos– ha permitido a los Estados miembros incentivar la realización de determinadas actividades en su territorio a la par que las bases imponibles nacionales se han visto legítimamente vaciadas o erosionadas por la aplicación de tales medidas.

No cabe duda que los regímenes de *patent box* suponen, al igual que cualquier incentivo fiscal, una ventaja económica para el contribuyente. La supervivencia de estos regímenes pasa por adaptarse al enfoque del nexo propuesto por la OCDE en el Informe Final de la Acción 5 y acordado por el Grupo “Código de Conducta”. Ha de tenerse en cuenta que la adecuación de los regímenes de *patent box* al enfoque del nexo no implica su consideración como buenas prácticas en términos de eficiencia y efectividad, sino que con ello se asegura que el beneficio fiscal queda ligado a la existencia de una actividad de I+D+i subyacente.

Con la propuesta de introducir la cláusula *MET* en la Directiva de intereses y cánones se pretende asegurar que este tipo de rentas sean gravadas a un tipo efectivo mínimo en el territorio de la Unión Europea. De forma que con independencia de las distintas

medidas fiscales introducidas por los Estados miembros para fomentar determinadas actividades, exista un nivel mínimo de tributación.

Ahora bien, la cuestión es si el diseño esbozado por el *Working Party* de febrero de 2016 sobre esta cláusula es adecuado para la consecución del objetivo que pretende. Dada la realidad de los regímenes de *patent box* y el nuevo escenario en el que se encuentran, parece lógico que, en aras del principio de seguridad jurídica, se exceptúe de este porcentaje mínimo las rentas que se benefician de un régimen consistente. No obstante, tras los ejemplos vistos, seguirá existiendo un diferente nivel de tributación de los cánones (y otras rentas derivadas de la propiedad industrial) en función de cómo se haya configurado el régimen. De modo que si los regímenes consistentes con el enfoque del nexo quedan fuera del techo del 10 por 100, no se estará asegurando un nivel mínimo de tributación efectiva –y en cierto grado armonizado– tras la aplicación de estos regímenes. Por otro lado, el pequeño margen en la adaptación del enfoque del nexo de la OCDE resulta suficiente para mantener la competencia fiscal dentro de la UE. La cuestión es si esa competencia fiscal puede entenderse favorable al desarrollo económico o, por el contrario, puede servir de base para nuevas formas de planificación fiscal.