

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC069497

DGT: 26-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1883/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Reducción de ingresos. Rentas procedentes de determinados activos intangibles.** *Cesión del derecho de uso de una molécula sujeta a patente.* Una sociedad dedicada a la investigación científica y desarrollo de productos en el ámbito de las enfermedades oncológicas y tumorales y el desarrollo de nuevas tecnologías y aplicaciones médicas, terapéuticas o biotecnológicas en diferentes ámbitos de la ciencia de la salud humana suscribe un acuerdo con otra entidad canadiense que tiene por finalidad compartir información y establece la posibilidad de celebrar un contrato de licencia con una entidad americana por la que se ceda el uso de una determinada molécula (sujeta a patente) a cambio de un pago inicial (up front payment), un pago de consolidación, a realizar en un determinado momento de la fase de investigación para que se consolide el contrato de licencia y sean ejercitables los derechos cedidos y una serie de pagos adicionales por la consecución de determinados hitos en la investigación. Las rentas derivadas de cesión del derecho de uso de las moléculas sujetas a patente tendrán derecho a aplicar la reducción prevista en el art. 23 de la Ley 27/2014 (Ley IS). La renta susceptible de reducción será la diferencia entre los ingresos derivados de la cesión y los gastos de amortización y aquellos directamente relacionados con el activo cedido. A los efectos de calcular la renta objeto de reducción, se computarán los ingresos del período que por la cesión se registren contablemente con arreglo a lo dispuesto en la normativa contable. Por lo que se refiere a los gastos, deben computarse los gastos por amortización de los intangibles cedidos, lo que implica que, en el caso de que hubieran sido objeto de una libertad de amortización el gasto fiscal no se tomará en consideración a los efectos de calcular la renta sujeta a reducción, sino que se atenderá a la amortización que se derive de su vida útil o, en caso de intangibles de vida útil indefinida, la cantidad por amortización registrada contablemente con el límite de una veinteaava parte de su importe. En relación con los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, se computarán aquellos que se hayan registrado contablemente con arreglo al principio de devengo, y que tengan la consideración de fiscalmente deducibles.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11, 12 y 23.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El objeto social de la consultante (A) consiste en la investigación científica y desarrollo de productos en el ámbito de las enfermedades oncológicas y tumorales y el desarrollo de nuevas tecnologías y aplicaciones médicas, terapéuticas o biotecnológicas en diferentes ámbitos de la ciencia de la salud humana.

La entidad A ha suscrito un acuerdo de colaboración con una entidad canadiense (C) que realiza una actividad de investigación similar, que tiene por finalidad compartir información y optimizar la investigación que están realizando ambas, estableciéndose un comité para gestionar los planes de desarrollo a seguir por estas entidades. En dicho acuerdo se establece la posibilidad de que una entidad americana (E) pueda decidir que A le licencie, a través del correspondiente contrato de licencia, una determinada molécula de las que se han incluido dentro del acuerdo de colaboración, bajo unas determinadas condiciones y por un precio. Para obtener el citado contrato de licencia la entidad E deberá pagar una cantidad inicial, "up front payment". Dicho pago implica, por una parte, que E elige que se licencie esa determinada molécula y, por otra, que es el primer pago por dicha licencia.

Las características del contrato de licencia son:

- Se trata de la cesión del uso de una determinada molécula (sujeta a patente) para desarrollar, fabricar y comercializar de forma exclusiva fuera de Estados Unidos.
- Los pagos a realizar son los siguientes:

1. Pago inicial (up front payment), que da derecho a la obtención de la licencia. Este pago no es retornable, ni produce un descuento sobre un pago posterior.

2. Pago de consolidación, a realizar en un determinado momento de la fase de investigación para que se consolide el contrato de licencia y sean ejercitables los derechos cedidos por A a E.

3. Pagos adicionales por la consecución de determinados hitos en la investigación.

- Hasta que no se dé el pago de consolidación, la licencia no será ejercitable por la entidad E y será A quien continuará con la investigación y desarrollo de la molécula siguiendo el plan de trabajo marcado. En el supuesto de que la entidad E realizara el pago de consolidación, a partir de ese momento asumirá por sí misma el desarrollo de las actividades de investigación, debiendo no obstante acordar con A determinados aspectos y servicios relacionados con dichas actividades de investigación.

- La propiedad de la molécula será de A, no se transmitirá como consecuencia del contrato de licencia.

- Salvo que la entidad E obtenga el consentimiento de A, aquella no podrá sublicenciar la molécula fuera de su grupo.

- Corresponderá a A la defensa y el mantenimiento de las patentes que formen parte del acuerdo de colaboración, manteniendo pues la gestión de sus activos.

#### **Cuestión planteada:**

1. Si resulta de aplicación la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS para la cesión de intangibles a la cesión de la molécula realizada por A en relación a los tres tipos de pagos recibidos o a recibir (up front payment, pago de consolidación y pagos adicionales por hitos).

2. Si debe considerarse como deducible la amortización de los gastos de investigación y desarrollo que se haya registrado contablemente en el ejercicio y fueran deducibles en dicho ejercicio según el artículo 12.2 de la LIS (sin tener en cuenta la libertad de amortización practicada según el artículo 12.3 de la LIS).

3. En el supuesto de que no se activaran los gastos de investigación y desarrollo, en aplicación de la normativa contable, si sería computable todo el gasto registrado contablemente en el ejercicio y, como ingreso, el ingreso contable.

#### **Contestación:**

El artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que regula una reducción de las rentas procedentes de determinados intangibles, establece en su redacción vigente en el momento de emitir la consulta que:

“1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

2. Para la aplicación de la reducción prevista en el apartado anterior deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

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

d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

(...)

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.”

Con arreglo a lo anterior, únicamente dará derecho a aplicar la reducción prevista en el artículo 23 del LIS, la cesión y transmisión de aquellos activos intangibles enumerados en el apartado 1 de dicho precepto.

En lo que a la cesión del derecho de uso o explotación de las patentes se refiere, las rentas derivadas de la misma podrán beneficiarse de la reducción, en la medida en la que las patentes se encuentran dentro de los activos intangibles previstos en el apartado 1 del artículo 23 de la LIS, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este artículo. En consecuencia, las rentas derivadas de cesión del derecho de uso de las moléculas sujetas a patente, descritas en el escrito de la consulta, tendrán derecho a aplicar la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS.

En cuanto al importe de las rentas que pueden ser objeto de reducción, el apartado 3 del artículo 23 de la LIS establece que:

“3. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en este artículo, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.”

Por tanto, la renta susceptible de reducción será la diferencia entre los ingresos derivados de la cesión y los gastos a los que se refiere el apartado transcrito. En este sentido, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, que dispone que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Lo anterior implica que, a los efectos de calcular la renta objeto de reducción, se computarán los ingresos del período que por la cesión se registren contablemente con arreglo a lo dispuesto en la normativa contable.

Por lo que se refiere a los gastos, el precepto exige, por una parte, que se computen los gastos por amortización de los intangibles cedidos que procedan por la aplicación del artículo 12.2 de la LIS, lo que implica que, en el caso de que hubieran sido objeto de una libertad de amortización el gasto fiscal no se tomará en consideración a los efectos de calcular la renta sujeta a reducción, sino que se atenderá a la amortización que se derive de su vida útil o, en caso de intangibles de vida útil indefinida, la cantidad por amortización registrada contablemente con el límite de una veintava parte de su importe.

En relación con los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido, se computarán aquellos que se hayan registrado contablemente con arreglo al principio de devengo, en los términos previstos en el artículo 11 de la LIS, y que tengan la consideración de fiscalmente deducibles de acuerdo con la LIS.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública