



ESTUDIOS

■ **Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades**

■ **C. Rivas Sánchez**

Profesor del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Málaga

Carmina Ordóñez de Haro

Profesora del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Málaga

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Concepto fiscal de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
 - 2.1 Investigación
 - 2.2 Desarrollo
 - 2.3 Innovación tecnológica
3. Incentivos a las actividades de I+D en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades
 - 3.1 Libertad de amortización
 - 3.2 Gastos deducibles por la contribución a las actividades de I+D de una entidad vinculada
4. Incentivos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica a través de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades
 - 4.1 Aspectos comunes
 - 4.2 Dedución por actividades de I+D
 - 4.3 Dedución por actividades de innovación tecnológica
 - 4.4 Límite a la deducción
 - 4.5 Aplicación e interpretación de la deducción
5. Conclusiones
6. Bibliografía

I. Introducción

Desde hace bastante tiempo las inversiones en actividades de innovación se reconocen como elementos clave en el crecimiento de la producción, productividad y empleo de un país. Los trabajos teóricos y empíricos que los economistas dedican a estas cuestiones muestran que las inversiones en conocimiento y tecnología tienen una importante influencia positiva en las tasas de crecimiento económico. Más en concreto, las actividades de investigación y desarrollo (en adelante I+D) e innovación tecnológica (en adelante IT) permiten incrementar el conocimiento científico y técnico y, con ello, crear nuevos productos y procesos productivos o mejorar los ya existentes. Su importancia se refleja, a nivel macroeconómico en la potenciación del crecimiento económico y la obtención de ventajas comparativas a nivel internacional, y a nivel microeconómico, en un incremento de la competitividad de las empresas, las cuales refuerzan su posición en el mercado.

Hoy en día no se pone en tela de juicio una intervención pública que fomente este tipo de actividades dada su importancia estratégica. La discusión actual se centra en tratar de determinar qué instrumentos conducen a un mayor nivel de inversiones en innovación.

Por lo que respecta a las políticas de estímulo a la inversión privada -aquellas que buscan abaratar los costes de la innovación y, así, incrementar los recursos destinados a ella- están las ayudas directas, los créditos blandos, el estímulo al capital riesgo, y los incentivos fiscales. Estos últimos, de gran interés por su especial incidencia, son objeto del presente trabajo.

A pesar de que no existe un consenso claro en cuanto a la eficacia real de estos incentivos, muchos economistas consideran que han supuesto un importante mecanismo de estímulo a la inversión privada en I + D en aquellos países que los han implantado. En cualquier caso, es uno de los instrumentos por los que parece apostar la política de Ciencia y Tecnología en España en los últimos años.

En España, el nivel de gasto en actividades de I+D+IT con relación al PIB era en el 2002 del 0,94% frente al 1,8% de promedio de los países de la Unión Europea (UE), lo que evidencia un notable desfase tecnológico con respecto a los socios comunitarios. Asimismo hay que señalar, tal y como se puso de manifiesto por el Consejo Europeo en la Cumbre de Barcelona de 2002, que el conjunto de países de la UE está en cuanto a inversiones en I+D+IT muy por debajo de EEUU y Japón.

En esta Cumbre de Barcelona el Consejo Europeo fijó como objetivo para el 2010 que las inversiones en I+D se situen en el 3% del PIB. Además se pretende que dos tercios de la inversión total procedan del sector privado. Este propósito significaría para España multiplicar por tres su nivel actual, para lo cual tendría que hacer un esfuerzo superior al resto de los países de la UE.

En los últimos años, en España y otros países de nuestro entorno se han producido ciertos cambios que atañen al tratamiento fiscal de la I+D+IT con el propósito de fomentar dichas actuaciones. Este tipo de medidas tributarias quedaron recogidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Más tarde con la publicación del

Plan Nacional de I+D+IT se produjeron algunas mejoras en materia fiscal que con su integración en la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificaron en parte el marco normativo de la innovación empresarial. Recientemente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, ambas de Medidas fiscales, administrativas y del orden social amplían estos beneficios.

En el presente trabajo, una vez conceptuadas las actividades de I+D e IT tomando como base la definición empleada en los trabajos de la OCDE, abordamos en primer término la regulación positiva concerniente a esta materia en la LIS, donde se observa una delimitación poco precisa de los conceptos analizados.

En segundo lugar, se exponen las medidas fiscales vigentes en la normativa española, concretamente en la LIS, destinadas a incentivar este tipo de actividades. También se apunta, allí donde parece necesario, el tratamiento contable que corresponde a esta modalidad de gastos e inversiones.

Por último, se realizan algunas reflexiones sobre las cuestiones abordadas y se apuntan posibles líneas de reforma destinadas a ampliar el ámbito de estos incentivos fiscales.

2. Concepto fiscal de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

La primera cuestión que se plantea a la hora de aplicar los incentivos fiscales por I+D+IT es determinar qué actividades se entienden incluidas dentro de cada uno de estos conceptos. Por ello, antes de analizar las deducciones fiscales contempladas en nuestra normativa, dedicaremos un apartado a diferenciar entre estos términos en ocasiones erróneamente utilizados de forma indistinta.

En el ámbito internacional, los conceptos básicos relativos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en gran parte utilizados por la normativa fiscal en nuestro país, aparecen referidos en el Manual de Frascati¹ (OCDE, 2002) y en el Manual de Oslo² (OCDE/EUROSTAT, 1997).

El Manual de la OCDE para la medición de las actividades de I+D, conocido como Manual de Frascati, define la investigación y el desarrollo experimental (I+D) como aquel que comprende el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones.

Dentro de la I+D, el Manual diferencia, en primer lugar, entre dos tipos de investigación: *fundamental o básica*, que es aquella que persigue nuevos conocimientos como fin en sí mismo; y *apli-*

¹ Este manual fue escrito por y para los expertos nacionales de países de la OCDE que recogen y producen estudios sobre actividades de I+D+IT. Editado por primera vez en 1963 bajo el título "Método típico –standard para las encuestas en Investigación y Desarrollo", dentro de la colección sobre "La medición de las actividades científicas y tecnológicas", va ya por la sexta edición en el año 2002.

² La primera versión del Manual de Oslo data de 1992 y se configura como "Propuesta de guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación tecnológica".

cada, que es la búsqueda de conocimientos nuevos con objeto de descubrir posibles soluciones a problemas predeterminados. A su vez, dentro de la investigación fundamental se distingue entre la *libre o pura*, que consiste en la búsqueda desinteresada de mayor entendimiento, y la *orientada*, que se dirige a un campo particular en áreas de interés social o económico.

Junto a estos conceptos, el tercer tipo de actividad comprendido en la I+D es el *desarrollo experimental* que se define como aquel trabajo sistemático consistente en fabricar con el conocimiento existente, obtenido a través de la investigación y/o de la experiencia práctica, nuevos materiales, productos o dispositivos, desarrollar nuevos procesos, sistemas y servicios y mejorar sustancialmente los existentes.

El criterio básico que permite distinguir la I+D de actividades afines es la existencia en el seno de ésta de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre científica y/o tecnológica. Dicho de otra forma, la I+D aparece cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto básico de conocimientos y técnicas habitualmente utilizadas en el sector de que se trate.

Por lo que respecta al concepto de IT en los países de la OCDE, El Manual de Oslo establece que es la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción o la mejora tecnológica significativa de los mismos.

En el campo que nos ocupa, los incentivos fiscales previstos para favorecer actividades de I+D+IT en nuestro país, la normativa tan sólo hace referencia a estos conceptos en el Título VI (capítulo IV) de la LIS sobre deducciones en la cuota para incentivar la realización de dichas actividades (art. 33.1.a) y 33.2.a)). Se puede observar que las definiciones que ofrecen estos artículos se adaptan en parte a las utilizadas en los estudios de la OCDE fundamentados en los conceptos que aparecen en los Manuales de Frascati y Oslo.

Además de lo que dice la norma fiscal en este sentido, resulta interesante comparar estas definiciones con las que establece el Plan General Contable (PGC) en nuestro país.

2.1. Investigación

Fiscalmente, el concepto de investigación como "indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico" coincide prácticamente con la definición del PGC (Parte 3ª definiciones y relaciones contables) y contempla los dos tipos anteriormente expuestos de investigación, básica y aplicada, reconocidos por la OCDE.

De esta definición podemos extraer tres requisitos o características esenciales desde el punto de vista fiscal:

- a) *La indagación debe ser original*, es decir, que la investigación como tal supone el estudio de algo que no sea copia o imitación de otra ya existente, sino una novedad.

No obstante, no está claro si esta exigencia de originalidad se refiere a la empresa o al conjunto de todo el saber científico-tecnológico mundial. La primera posibilidad parece

descartable, ya que no podemos entender que la originalidad que pretende un avance científico tecnológico a nivel nacional provenga del hecho de que una empresa realice una actividad novedosa exclusivamente para ella. En cuanto al segundo argumento, que la originalidad esté referida al conocimiento mundial, se postula que en ocasiones resultará muy costoso y complejo para la empresa el determinar cuál es el grado de innovación vigente en una determinada materia.

Teniendo en cuenta los argumentos anteriores, quizás lo más acertado sería interpretar que la novedad debe referirse a España y a los países que comparten un desarrollo tecnológico y comercial similar.

- b) *La indagación debe ser planificada*, es decir, que se exige una intencionalidad en la búsqueda y consecución del resultado. Esto significa que los hallazgos casuales, por novedosos y relevantes que resulten, quedan fuera del concepto fiscal de investigación.
- c) *La indagación debe perseguir un fin*: "descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y técnico". En este sentido, se hace referencia a la acción pero no al resultado. Es decir, lo que se pretende es incentivar esta actividad, dentro del marco científico y técnico, sin importar el éxito o fracaso de los resultados alcanzados.

2.2. Desarrollo

Aunque como hemos expuesto el PGC y la LIS utilizan un mismo concepto de investigación, no sucede lo mismo en la definición contable y fiscal del término desarrollo. De hecho, el concepto dado por la normativa del IS, similar al establecido por la OCDE, es más amplio que el reconocido contablemente.

La LIS recoge bajo el concepto de desarrollo: "La aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes". Mientras que contablemente (PGC parte 3ª definiciones y relaciones contables) se define esta actividad como "la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial".

En la definición que contiene la LIS, aparecen dos características que otorgan un rasgo diferenciador:

- a) *Los resultados que se aplican pueden proceder de una investigación previa realizada por la entidad, de una investigación realizada por un tercero o bien pueden derivar de conocimientos que ya existen en el mercado*. Es decir, que no estamos hablando de "I+D" sino también de la posibilidad de "C+D", siendo C cualquier conocimiento científico preexistente, o D sin I (Morillo Méndez, 2001).

Esta característica no queda especificada de forma clara en el PGC que expone que éste desarrollo debe proceder de los logros obtenidos en la investigación pero no detalla, como hace la LIS, su procedencia.

b) Es precisa la novedad en los productos, materiales, procesos o sistemas, o cuanto menos la mejora tecnológica sustancial de los mismos.

Para Peraire Saus (1998), el desarrollo es una segunda fase en que se “aplica” algo que previamente se ha investigado por la propia empresa o que ya existía de antemano. Pero aun cuando se pueda partir de conocimientos no originales, pretende, como la investigación algo novedoso: nuevos materiales, nuevos productos, nuevos procesos de producción... o cuanto menos su “mejora tecnológica sustancial”.

El problema que surge en este caso es la tarea compleja de verificar cuándo existe una “mejora tecnológica sustancial” ya que, ante este concepto jurídico indeterminado, sólo cabría hacer valoraciones basadas en apreciaciones subjetivas.

Además de las definiciones generales de I+D, conservadas en los mismos términos que la anterior redacción del artículo, la Ley 55/1999 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales incluye como actividades de I+D las siguientes (art. 33.I LIS):

- La materialización de los resultados de la investigación 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 comercial³.
- La concepción de “software” avanzado⁴, 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, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No obstante, no se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”⁵.
- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. La redacción inicial de la LIS no contemplaba el término “nuevo” en su redacción de este concepto, siendo esta exigencia una variación establecida por la citada Ley 55/1999⁶.

³ La DGT, en respuesta a una consulta planteada el 10 de julio de 1995, considera que la creación de un molde para fabricar nuevos productos no puede disfrutar de la deducción por inversión en investigación y desarrollo en la medida que corresponde a una fase posterior a la actividad estricta de desarrollo, por cuanto representa una inversión necesaria para iniciar la producción de un nuevo producto.

Más recientemente, en respuesta a otra consulta, de 4 de septiembre de 2000, sobre la deducción de gastos de elaboración de nuevos prototipos de calzado, la DGT aclara que es necesario que el prototipo sobre el que sea de aplicación la deducción por I+D incorpore una novedad tecnológica.

⁴ La DGT considera sólo I+D el software avanzado, excluyendo de tal deducción la creación de páginas web (consulta DGT del 29/01/01) y la adquisición de tecnología avanzada (consulta DGT 27/02/01) por parte de las empresas que permitan modernizar el software utilizado, en tanto en cuanto no existan nuevos conocimientos técnicos, sino adquisición de aplicaciones informáticas ya existentes en el mercado

⁵ Según la OCDE, se consideran habituales o rutinarias las actividades de mantenimiento del sistema, la conversión y traducción de lenguajes, la adición de funciones a los programas, la detección y limpieza de virus, la adaptación de programas, la preparación de documentación para los usuarios.

⁶ No se especifica en la norma el alcance que debe tener la novedad, aunque en Resolución de la DGT de 11 de diciembre de 2000 se aclara que la novedad no ha de ser meramente formal o accidental sino esencial, entendiéndose como esencial la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el objeto de crear un nuevo producto.

Para la actividad relacionada con la elaboración de un muestrario la Dirección General de Tributos (DGT) entiende que los gastos a los que hace referencia la LIS corresponden a los de un prototipo y no a los realizados para obtener los sucesivos muestrarios. Siguiendo este criterio la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, incorpora un nuevo párrafo al artículo 33.1.a) de la LIS que establece que “a efectos de la deducción por investigación y desarrollo en diseño y elaboración de muestrarios se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto la introducción del mismo en el mercado y como nuevo producto aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental”.

2.3. Innovación tecnológica

El concepto de innovación tecnológica se incluye en la redacción del artículo 33.3 de la LIS como otra deducción aplicable, además de las ya existentes por inversiones en I+D, a partir de La ley 55/1999 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La deducción fiscal por inversión en actividades de IT es de menor cuantía (10% o 15% según el caso) que la establecida para inversiones en I+D (deducción del 30%), es por ello, que resulta de gran importancia saber distinguir con claridad entre I+D e IT.

La LIS sigue el concepto de IT que recoge el Manual de Oslo y la define como “la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales 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 actividad de IT incluirá como en el caso de I+D la materialización en plano, esquema o diseño, creación de prototipos o proyectos piloto, siempre que no puedan ser utilizados para aplicaciones industriales o explotación comercial. De hecho, para el concepto de IT se utiliza un párrafo idéntico al utilizado para enumerar las actividades de I+D.

También se incluyen como IT las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, definición y orientación de “soluciones tecnológicas avanzadas” que sean realizadas por Universidades, Organismos Públicos de Investigación (OPI) o Centros de Innovación y Tecnología (CIT), “con independencia de los resultados en que culminen”.

La distinción principal entre I+D e IT está en que mientras en las primeras el nuevo producto o proceso aparece por primera vez en el mundo de la ciencia y de la técnica, en la IT el producto o proceso ya existía con anterioridad, aunque con unas características y aplicaciones diferentes.

Esta parece ser la interpretación que también mantiene la DGT⁷ al declarar que “la actividad de innovación requiere la existencia de una novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista del sujeto pasivo aun cuando los mismos existan en el mercado pues en caso contrario, de tratarse de una

⁷ DGT, contestación consulta de 16 de febrero de 2001.

nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y de desarrollo”. No obstante, aunque esta apreciación es acertada, creemos que debería ser el legislador y no la DGT el que llevase a cabo la labor de diferenciar en la propia normativa estos beneficios fiscales para facilitar su aplicación.

Otro posible rasgo diferenciador entre ambos conceptos es el resultado alcanzado. En la I+D, como comentamos, no existe una vinculación entre actividad y resultado obtenido, mientras que en la IT, salvo la excepción en la actividades de diagnóstico llevadas a cabo por Universidades, OPI y CIT, la LIS considera practicable la deducción centrándose en la consecución de un resultado dentro del ámbito concreto de la técnica: *“nuevos productos o procesos avanzados tecnológicamente, o productos mejorados sustancialmente”*.

Cabría criticar aquí de nuevo el problema interpretativo, ya planteado antes en la definición dada por la LIS del concepto de desarrollo, del término “productos mejorados sustancialmente”, porque ¿cómo podemos medir de forma objetiva lo sustancioso de una mejora en un bien o en un proceso que realice una empresa?

Después de exponer, dentro del marco de la fiscalidad, los conceptos y actividades que forman parte de la I+D+IT, la LIS establece una delimitación negativa, agrupando en tres apartados los supuestos que, en particular, no se consideran incluidos dentro de la I+D+IT:

1. Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa y en particular las siguientes:
 - Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos.
 - La adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.
 - Los cambios periódicos o de temporada.
 - Las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
2. Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios, en particular:
 - La planificación de la actividad productiva: La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
 - La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas de producción⁸.

⁸ Como novedad introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002, se contempla expresamente que estas actividades no tendrán la consideración de excluidas siempre y cuando se refieran a instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que estén afectos a actividades de investigación, desarrollo o innovación.

- La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.
 - El control de calidad y la normalización de productos y procesos.
 - Los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización.
 - El adiestramiento y la formación del personal relacionado con dichas actividades.
3. La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos. No obstante, la nueva redacción introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha eliminado la referencia a las actividades de investigación de minerales e hidrocarburos.

Junto a todos estos supuestos, hasta 31 de diciembre de 1999, la norma excluía también los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios y operaciones relacionadas con la tecnología.

3. Incentivos a las actividades de I+D en la base imponible del impuesto sobre sociedades

El Título IV de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del IS, dedicado a la base imponible, hace referencia a las actividades de I+D en dos ocasiones: la primera de ellas en el apartado segundo del artículo 11, donde se relacionan aquellas circunstancias que permiten la libertad de amortización de los elementos patrimoniales. Más adelante, en el apartado cuarto del artículo 16, se refieren los requisitos que ha de cumplir el sujeto pasivo para poder deducirse las aportaciones a los gastos de I+D efectuados por una entidad vinculada.

3.1. Libertad de Amortización

3.1.1. Aspectos Generales

La LIS (art. 11.2.c) permite amortizar libremente “los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D.” Con esta regulación, que por lo demás aparecía ya en el texto original de 1995, parecen quedar excluidos de este beneficio fiscal los inmovilizados afectos a las actividades de IT, concepto este último que, como ya sabemos, se incorpora al texto legal por primera vez con motivo de la reforma del artículo 33 introducida por la Ley 55/1999.

Aquella sociedad que decida aplicar efectivamente esta libertad de amortización no necesitará contabilizar dicho gasto, ya que, si bien la regla general (art. 19.3. LIS) es la de no permitir la deducibilidad fiscal de los gastos no imputados contablemente, a continuación se exonera de este requisito a los elementos patrimoniales que pueden amortizarse libremente.

En consecuencia, y desde el punto de vista del cálculo de la base imponible por corrección del resultado contable (art. 10.3 LIS), en todos aquellos ejercicios en que se decida

aplicar una amortización fiscal que supere a la dotación contable, la cual se establece en términos generales en función de la vida útil del inmovilizado, habrá de realizar el correspondiente ajuste negativo al resultado contable, lo que dará lugar a una diferencia temporal negativa o impuesto diferido. Dicha diferencia negativa revertirá en periodos posteriores, a través del ajuste positivo al resultado contable que se producirá como consecuencia de la mayor cuantía de la amortización contable con respecto a la fiscal. Esto ocurrirá siempre que el inmovilizado permanezca en el patrimonio hasta el fin de su vida útil. En caso de transmisión, la diferencia negativa que surgió en su día se regularizará, de modo similar; en el periodo en que se enajene el inmovilizado por la diferencia entre el resultado de la operación observado desde el punto de vista contable y fiscal.

3.1.2. Edificios

Los edificios afectos a actividades de I+D, que tal y como hemos visto, no pueden beneficiarse de la libre amortización, cuentan, sin embargo, con la posibilidad de amortizarse linealmente en 10 años por la parte en que se hallen afectos a dichas actividades (art. 11.2. c segundo párrafo LIS). Con ello, los edificios no quedan apartados de estas ventajas fiscales, en tanto se permite su amortización acelerada. Pensemos que según las tablas oficiales de amortización los edificios industriales tienen un coeficiente máximo del 3% y los edificios administrativos y de viviendas un 2%, que se ven incrementados hasta el 10%.

En la medida en que esta normativa referida a los edificios no se acoge estrictamente al concepto de libertad de amortización - sería más bien un caso de amortización acelerada -, puede plantearse la duda en cuanto a si es necesaria la previa contabilización de las cantidades que se deseen deducir fiscalmente, tal y como exigiría una interpretación estricta del artículo 19.3 LIS, o si bien se entiende de manera más amplia la referencia que hace a la libertad de amortización, la cual se regula de manera general en el artículo 11.2 LIS. Se suele optar por esta última solución [ver Lefebvre, (2003)], de tal modo que la aplicación de este 10% conllevará el que se produzcan ajustes al resultado contable por discrepancias entre la amortización contable y fiscal.

3.1.3. Gastos I+D activados

El art. 11.2. d) de la LIS permite la libertad de amortización de los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten, a su vez, de libertad de amortización.

Como establece la norma de valoración quinta del PGC y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas para la valoración del inmovilizado inmaterial, los gastos derivados de los proyectos de I+D serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, se prevé la posibilidad de que, al cierre del ejercicio, dichos gastos se activen como inmovilizado inmaterial siempre que reúnan una serie de condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos.
- La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar su realización⁹.

El importe de los gastos a activar será el que se produzca en el ejercicio en que se den las condiciones comentadas más arriba.

Por lo que respecta a los gastos que pueden ser activados, si los proyectos se encargan a otras empresas se valoran por su precio de adquisición. Mientras que si se realizan con medios propios se valoran por su coste de producción, sin incluir en ningún caso los costes de subactividad, los de estructura general y los financieros.

En cuanto al régimen de imputación a resultados a través de la amortización de los gastos de I+D activados, tanto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 194.1) como el PGC (n.v. 5ª) establecen para ello un plazo máximo de 5 años.

Por lo que respecta al comienzo del periodo de amortización, la propia norma de valoración 5ª señala que “los gastos de I+D que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de 5 años desde que se concluya el proyecto de I+D que haya sido capitalizado.” Así pues, el PGC opta por una solución que respeta el principio de correlación de ingresos y gastos: se empieza a amortizar este elemento patrimonial a partir del momento en que esté en condiciones de reportar beneficios.

La RICAC aludida más arriba, por su parte, distingue entre los gastos de investigación y los de desarrollo, e introduce una nueva posibilidad con respecto a los del primer tipo. Así, los gastos “se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen (. .)”. De esta manera, se soslaya el requisito fijado por la norma de valoración 5ª, que exigía tener concluido el proyecto antes de iniciar su amortización. La propia RICAC justifica esta decisión en su preámbulo por la dificultad de relacionar estrictamente un proyecto individual de investigación con un objetivo perseguido y obtenido.

3.2. Gastos deducibles por la contribución a las actividades de I+D de una entidad vinculada

El apartado cuarto del artículo 16 de la LIS establece dos requisitos para la deducibilidad de los gastos por contribuciones a actividades de I+D realizadas por una entidad vinculada:

- a) que sean exigibles en virtud de un contrato previo escrito, en el que se identifique el proyecto y se otorgue el derecho a utilizar sus resultados.

⁹ Rodríguez Márquez (2000) opina que se puede proceder a la activación del gasto aun cuando no se dé esta última condición, la cual no se puede deducir en modo alguno del PGC. Se recuerda que las Resoluciones del ICAC deben limitarse a aclarar o desarrollar lo establecido en el PGC. Por lo tanto, este último requisito creado *ex novo* por la RICAC mencionada no resulta vinculante.

- b) que haya una proporcionalidad entre los gastos soportados por la entidad vinculada que realiza la actividad de I+D y el derecho a utilizar los resultados del proyecto.

Es preciso hacer notar que este precepto se sitúa en el contexto de las reglas especiales de valoración de las operaciones vinculadas, que difieren del principio general (art. 15.1. LIS), según el cual los elementos patrimoniales deben valorarse por su precio de adquisición o coste de producción.

Así pues, el art. 16.4 de la LIS rodea de las cautelas observadas la deducción de este tipo de gastos, para evitar la transferencia de beneficios a través de alianzas estratégicas¹⁰.

Por último, los sujetos pasivos tienen la posibilidad de someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas con carácter previo a su realización, propuesta que también puede referirse a los gastos que nos ocupan.

4. Incentivos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica a través de una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades

El Capítulo IV del Título VI de la LIS regula las “deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”. Dentro de éste, el art. 33 se centra en el derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del sujeto pasivo que efectúa las actividades a que nos estamos refiriendo. Esta norma distingue con claridad entre la actividad de I+D, acreedora de un beneficio fiscal más importante que el segundo concepto de que se ocupa: la IT.

4.1. Aspectos comunes

No obstante la clara separación que se establece entre I+D e IT, podemos identificar una serie de requisitos comunes exigidos a ambos tipos de actividades para poder beneficiarse de la deducción:

a) Requisitos objetivos

Se exige que los gastos realizados por el sujeto pasivo:

- guarden relación directa con las actividades de I+D o de IT;
- se apliquen efectivamente a la realización de la misma; y
- consten específicamente por proyectos individualizados.

Del concepto genérico de gasto se desprende una condición adicional: que tenga también la consideración de gasto contable, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o su activación como inmovilizado inmaterial. Por lo tanto, y como se justifica más abajo, no habría que considerar las partidas que, a pesar de estar integradas en la base

¹⁰ Ver Rodríguez Márquez, J. y Martín Fernández, J. (2000) para un comentario de estos requisitos.

imponible, no tengan carácter de gasto contable, como es el caso de los ajustes negativos a que dan lugar la aplicación del beneficio de la libertad de amortización o de la amortización acelerada de los activos afectos a la I+D.

Hay que añadir que la base de deducción habrá de minorarse, en su caso, en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de I+D e imputables como ingreso en el periodo impositivo. Con esta minoración se procura evitar que el sujeto pasivo obtenga un doble beneficio: la subvención y, más adelante, el crédito fiscal en la cuota del impuesto. La minoración de sólo el 65% de la cuantía de la subvención se justifica por la tributación (se supone que al tipo general del 35%) de ésta en el IS al ser computada como ingreso¹¹.

b) Requisitos subjetivos

Las actividades de I+D pueden ser encargadas a un tercero, individualmente o en colaboración con otras entidades, siempre que se realicen en España. Este tercero que ejecuta el proyecto por encargo no tendrá derecho a aplicar la deducción y cederá los derechos a quien efectúa el encargo.

c) Requisitos espaciales

El lugar de realización de las actividades debe ser el territorio español, tanto si el sujeto que las lleva a cabo es una entidad residente como si no. De este modo, una entidad residente en otro país puede realizar las actividades de I+D en España a través de un establecimiento permanente. Lo importante es, por tanto, dónde y no quién realiza la actividad.

También pueden ser base de la deducción los gastos por actividades de I+D realizadas en el exterior, con la condición de que la actividad principal se lleve a cabo en España y el importe de los gastos en el exterior no sobrepase el 25% del total invertido.

4.2. Deducción por actividades de I+D

4.2.1. Base de la deducción

El apartado primero del art. 33 de la LIS regula los aspectos específicos de esta deducción cuya base estará constituida por:

- Los gastos¹² de I+D efectuados en el periodo impositivo, incluida la amortización de los bienes afectos a las citadas actividades; y
- Las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D. La base

¹¹ No obstante, aquí también se hace notar un trato favorable a las actividades de I+D, por cuanto que en la mayoría de las restantes deducciones por inversión del propio capítulo IV las subvenciones recibidas minoran la base de deducción por su importe íntegro.

¹² En cuanto a los gastos imputables al proyecto de I + D, nos ceñimos al concepto de gasto contable que explicita la norma de valoración 5ª del PGC y la RICAC sobre inmovilizado inmaterial comentadas más arriba.

de la deducción es el importe de la inversión realizada en el periodo impositivo en que sea puesta en condiciones de funcionamiento.

Las amortizaciones de los elementos afectos a las actividades de I+D se incluyen de forma expresa como gasto a partir de la redacción del art. 33 dada por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre. Según Tomé Muguruza (1996) y Ernst & Young (1997), se hace aquí referencia a la amortización técnica contable y no a la ventajosa amortización fiscal de que, como hemos visto, pueden disfrutar este tipo de activos. Y ello fundamentalmente porque el diferimiento de impuestos que permite el art. 11.2 LIS no altera la realidad económica de la actividad realizada, en la que este inmovilizado se incorpora al coste del proyecto a través de su amortización contable, basada en su vida útil.

4.2.2. Porcentajes de deducción

4.2.2.1. Gastos

En general, la realización de actividades de I + D otorga el derecho a aplicar una deducción de la cuota íntegra del 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo.

Sin embargo, cuando los gastos realizados sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% hasta dicha media, y el 50% sobre el exceso respecto de la misma. Estos porcentajes fueron introducidos por la Ley 55/1999 de 29 de diciembre ya que la normativa originaria de la LIS establecía unos tipos del 20% y 40%, respectivamente.

De manera adicional a la cantidad que corresponda deducir por aplicación de lo señalado, se prevé una deducción del 20% de:

- a) los gastos de personal referidos a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D; y
- b) los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con Universidades, OPI o CIT.

4.2.2.2. Inversiones

Una de las novedades más destacadas introducidas por la citada Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, consiste en el establecimiento de la posibilidad de deducir un porcentaje -el 10%- de las cantidades empleadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial afectos exclusivamente a actividades de I+D, excluidos inmuebles y terrenos.

Estas inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales entren en condiciones de funcionamiento.

Se exige la permanencia de estos activos en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica, excepto que su vida útil conforme a las tablas oficiales de amortización sea menor.

Por último, es preciso añadir que esta deducción es compatible con las ventajas fiscales previstas en el caso de reinversión de beneficios extraordinarios en el art. 36 ter LIS. Sin embargo, es incompatible con las restantes deducciones del Capítulo IV del Título VI de la LIS.

4.3. Deducción por actividades de innovación tecnológica

4.3.1. Base de la deducción

Estará constituida por el importe de los gastos del periodo en las actividades que tengan la consideración de IT (y que el propio art. 33, como se señalaba más arriba, explicitaba) y que correspondan a:

- Proyectos encargados a Universidades, OPI o CIT.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción. Incluye la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños, excepto de empresas vinculadas. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1.000.000 _.
- Obtención de certificados de cumplimiento de normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir los gastos de implantación de dichas normas

4.3.2. Porcentajes de deducción

Como regla general, el 10% de los gastos anteriores. No obstante, los del primer apartado (proyectos encargados a Universidades, etc.), el porcentaje aplicable sube hasta el 15%.

4.4. Límite a la deducción

El art. 37 LIS establece un límite conjunto para las deducciones del capítulo IV del Título VI, que sitúa en el 35% de la cuota íntegra minorada, en su caso, en las deducciones por doble imposición y en las bonificaciones. Sin embargo, hay que tener en cuenta que dicho límite se eleva hasta el 50% cuando las deducciones del art. 33 y 33 bis correspondientes a gastos del propio periodo superen el 10% de la cuota íntegra minorada citada más arriba.

Las cantidades no deducidas por exceder del límite citado podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (La Ley 24/ 2001 elevaba este plazo que hasta ese momento era de 10 años.)

4.5. Aplicación e interpretación de la deducción

Una de las dificultades que más claramente se plantea en la aplicación de la deducción estudiada es la de determinar con nitidez si una actividad concreta realizada por una empresa es I+D o IT. Las dificultades se deben no a unas definiciones fiscales poco claras, sino a aspectos de tipo técnico que, especialmente a las PYMES, han de resultar desconocidos y engorrosos.

La nueva redacción dada al art. 33.4 de la LIS por la disposición adicional primera de la Ley 7/2003, de 1 de abril de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada trata de fortalecer la posición del contribuyente en lo que se refiere a esta problemática.

El art. 33.4 de la LIS prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos aporten un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o por un organismo adscrito al mismo que se refiera al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar una actividad como de I+D o de IT. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Junto a ello, el sujeto pasivo tendrá la facultad de:

- a) Plantear consultas a la Administración tributaria sobre la interpretación y aplicación de la deducción por I+D e IT cuya contestación tendrá carácter vinculante en los términos establecidos en el art. 107 de la Ley General Tributaria.
- b) Solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de I+D e IT que considere susceptibles de beneficiarse de esta deducción.

En ambos casos, se introduce la posibilidad de que el sujeto pasivo aporte el informe vinculante del Ministerio de Ciencia y Tecnología acerca de la calificación de las actividades a que hacíamos referencia más arriba.

5. Conclusiones

Tal y como se ha expuesto, la normativa fiscal española ha venido apostando en los últimos años por dotar de incentivos a la I+D+IT. Sin embargo, observamos que al no existir una diferenciación clara entre I+D e IT, y más concretamente entre desarrollo e innovación, se corre el riesgo de que ante esta situación de inseguridad jurídica, las empresas innovadoras renuncien a aplicar estos incentivos. Con lo cual estas medidas de estímulo estarían errando en la consecución de sus objetivos.

Es importante recordar que la distinción entre I+D e IT tiene importancia dado el desigual tratamiento fiscal dispensado a ambos tipos de actividades. Mientras que los gastos en actividades consideradas como de I+D se benefician en el peor de los casos de una deducción en cuota del 30%, la IT tan sólo puede alcanzar en circunstancias similares un 15%.

En cualquier caso, no queda claro por qué la Ley incentiva en mayor medida la I+D que la IT. Si lo que se pretende con estas medidas es estimular la innovación en el tejido empresarial español, formado principalmente por PYME, la IT resultará más asequible al requerir ésta sólo una novedad subjetiva. Consideramos que debería, cuando menos, analizarse la posibilidad de extender los beneficios fiscales de que disfrutaban actualmente las actividades de I+D a la IT. En caso de que la anterior propuesta resultara excesivamente gravosa para la Administración podría pensarse, alternativamente, en acercar los porcentajes de deduc-

ción de la IT a los previstos para la I+D. Junto a ello, sería deseable ampliar los beneficios de la libertad de amortización a las citadas actividades de IT.

Por otra parte, las PYMES cuyo problema a la hora de innovar se centra en la falta de financiación, no suelen hacer uso de este tipo de incentivos fiscales. La razón de ello puede encontrarse en que para aplicar la deducción las empresas deben determinar previamente ante la Agencia Tributaria si la actividad desarrollada es un proyecto de I+D o de IT, cuáles son los gastos asociados, etc. Hay que tener en cuenta que en el caso que nos ocupa la problemática en muchas ocasiones no es ni fiscal ni contable sino de tipo técnico. Hay que identificar proyectos, estimar el grado de innovación que aporta y todo ello con unas definiciones fiscales poco claras. Por todo ello, las empresas innovadoras deben hacer frente a numerosos requisitos, que resultan onerosos en exceso frente a unos beneficios inciertos. En el caso de las PYMES esto último supone un esfuerzo mayor del que pueda significar a las grandes empresas.

6. Bibliografía

ERNST & YOUNG (1997): Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Aranzadi, Pamplona.

LEFEBVRE, F. (2003): Memento Práctico Fiscal. Ediciones Francis Lefebvre.

MORILLO MÉNDEZ, A. (2001): "La deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 18, pp. 16-36.

OCDE (2002): Medición de las actividades científicas y tecnológicas. Propuesta de norma práctica para encuestas de investigación y desarrollo experimental. Manual de Frascati (6ª edición). Edita FECYT.

OCDE/ EUROSTAT (1997): Manual de Oslo, OCDE, París.

PERAIRE SAUS, J.M. (1998): "Gastos en investigación y desarrollo", *Tribuna Fiscal*, CISS, 96, pp. 81-87.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2000): "Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", en Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, La Ley, pp. 75-132.

TOMÉ MUGURUZA, B. (1996): "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", en Guía del Impuesto sobre Sociedades, CISS, Valencia, pp. 529-568. ■

