

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Luis Alfonso Martínez Giner

Juan Ramón Medina Cepero

Ana Rodríguez Cantarero

Antonio Cayón Galiardo



Asociación Española de

Asesores Fiscales



ESTUDIOS

■ **Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades**

■ **Luis Alfonso Martínez Giner**

Profesor Titular E. U. de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante. Miembro de la AEDAF.

■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción
2. La definición de los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación tecnológica en los manuales de la OCDE.
3. Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en el artículo 33 de la ley del Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.1. Génesis y evolución normativa del artículo 33 LIS
 - 3.2. Los conceptos de Investigación y Desarrollo en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.3. El concepto de Innovación Tecnológica en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
 - 3.4. Las actividades excluidas de los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 33 LIS.
4. Reflexión Final

¹ Este trabajo se enmarca dentro del ámbito del Proyecto de Investigación "Régimen jurídico-financiero de las actividades empresariales de investigación, desarrollo e innovación tecnológica" (referencia BJU 2002-03378), del Ministerio de Ciencia y Tecnología (2002-2005), cuya investigadora principal es la Dra. D^a Amparo Navarro Faure.

I. Introducción

La innovación en el campo de la ciencia y de la tecnología es uno de los valores que cada vez más se toman en consideración en el marco de la economía global de mercado. En este sentido los incentivos de todo tipo que se vienen llevando a cabo tanto por Organismos Internacionales como por los propios Estados ejemplifican el interés en esta vertiente del conocimiento científico.

Tales empeños en fomentar el desarrollo de procesos de innovación científica y tecnológica por parte de los operadores económicos encuentran un elemento basilar en los incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

En este sentido, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades regula en su artículo 33 la deducción por actividades de investigación y desarrollo (en adelante I+D) e innovación tecnológica (en adelante IT). Una de las cuestiones más debatidas y objeto de controversia ha sido la relativa a la determinación de qué actividades se entienden incluidas en el ámbito de aplicación de la citada deducción de la cuota del Impuesto sobre sociedades. En definitiva, resulta relevante precisar y determinar cuál es el concepto tributario de I+D e IT a los efectos de poder gozar del mencionado incentivo fiscal en nuestra ley del impuesto sobre sociedades. De hecho antes de la aprobación del actual texto normativo del impuesto sobre sociedades se habían alzado voces reclamando mecanismos eficaces que permitieran a los sujetos pasivos una mayor seguridad jurídica en la aplicación de esta deducción².

El concepto tributario de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se conforma con unos caracteres específicos que le dotan de una significación propia a los efectos de poder aplicar a las mencionadas actividades la deducción tributaria prevista en la norma. En todo caso, señálese que tales conceptos derivan de los Manuales metodológicos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la medición de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. En tales manuales los expertos de los Estados miembros llevan a cabo estudios y aportan definiciones de los conceptos básicos de la innovación científica que puedan ser uniformes en todos los países pertenecientes a la OCDE. De esta forma se obtiene un instrumento genérico y válido que permite precisar las situaciones similares a las que pueden aplicarse las estadísticas y análisis que lleva

² ERNST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO-TRIBUTARIO: análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades y su reglamento, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 455. La dificultad de delimitar el concepto de Investigación y Desarrollo ha sido manifestada por la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992.

Un nuevo régimen de consulta, aplicación e interpretación de la deducción del artículo 33. LIS ha sido aprobado recientemente tras la modificación del artículo 33.4 LIS operada 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 (BOE de 2 de abril de 2003). En este sentido, destáquese la noticia aparecida en el Periódico Expansión de 3 de abril de 2003 con el siguiente titular: "Piqué creará una Oficina de Certificación para las deducciones fiscales al I+D+i. El organismo atenderá a las empresas que reclamen la desgravación por investigación". El ámbito de nuestro trabajo nos impide ocuparnos, de momento, de esta relevante novedad que afectará de buen seguro a la eficacia social de la deducción por actividades de I+D e IT en el impuesto sobre sociedades.

a cabo la OCDE en relación con esta materia, así como para proceder a la medición, recogida de datos referentes a los procesos de innovación e interpretación de los mismos. Para poder llegar a ese punto de coordinación es preciso determinar de forma clara los conceptos y definiciones básicas sobre las cuales puedan operar los citados estudios, análisis e incluso incentivos en el ámbito de la OCDE.

En particular los conceptos básicos relativos a la investigación y desarrollo e innovación tecnológica derivan del Manual de Frascati y el Manual de Oslo³ de la OCDE. El Manual de Frascati, que toma su nombre del lugar en el que los expertos nacionales se reunieron para reflexionar sobre la investigación y el desarrollo⁴, vio la luz en su primera edición en 1963, dentro de la colección de estudios sobre “La medición de las actividades científicas y tecnológicas”, con el título de Método típico-standard para las encuestas en Investigación y Desarrollo. En la actualidad el Manual Frascati se ha publicado en su sexta edición en el año 2002. En el citado Manual se establecen las definiciones básicas de lo que ha de entenderse por Investigación y Desarrollo. Por su parte el Manual de Oslo, cuya primera versión es de 1992 y la última de 1997, se configura como Propuesta de guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación tecnológica⁵. En el mismo se precisa el alcance de lo que ha de entenderse por innovación tecnológica.

2. La definición de los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en los manuales de la OCDE.

Una primera aproximación a los conceptos analizados nos conduce a la delimitación que los mencionados Manuales de la OCDE relativos a la medición de las actividades de I+D e IT establecen de tales conceptos y que nuestro legislador ha tomado como modelo en mayor o menor medida.

En particular el Manual Frascati define la Investigación y Desarrollo, como aquello que “comprende el trabajo creativo llevado a cabo sobre unas bases sistemáticas para aumentar el ámbito de conocimiento, incluyendo el conocimiento del hombre, de la cultura y de la sociedad, y también comprende el uso de ese conocimiento empleado con la finalidad de desarrollar nuevas aplicaciones⁶”.

³ Tal y como el propio Preámbulo del Manual Frascati (6ª edición) afirma, éste no es el único ejemplo de manuales metodológicos referidos a los conceptos de ciencia y tecnología. Además de este mismo y el Manual de Oslo –referido a la innovación tecnológica–, ha de señalarse el Manual de Canberra –relativo a los recursos humanos–, el manual sobre el balance de los pagos tecnológicos –Manual BTP– y el manual de patentes como indicadores de ciencia y tecnología.

⁴ El encuentro de los expertos nacionales en I+D tuvo lugar en junio de 1963 en Villa Falconeri en Frascati, Italia.

⁵ “Proposed guidelines for collecting and interpreting technological innovation data” es el título de la publicación coordinada por la OCDE, la Comisión Europea y Eurostat.

⁶ Regla 63 del apartado 2.2 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002)

En el ámbito de lo que se conoce tradicionalmente como I+D⁷ queda incluida la investigación básica, la investigación aplicada y el desarrollo experimental. “La investigación básica es el trabajo experimental o teórico llevado a cabo esencialmente para adquirir nuevos conocimientos sobre los fundamentos de fenómenos o hechos observables, sin ninguna aplicación particular o uso previsto. La investigación aplicada es también investigación original llevada a cabo para adquirir nuevos conocimientos. Está, sin embargo, dirigida primordialmente hacia una meta práctica y objetiva. Desarrollo experimental es un trabajo sistemático articulado sobre el conocimiento existente o adquirido a través de la investigación y/o de la experiencia práctica; éste está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o invenciones para instalar nuevos procesos o para mejorar sustancialmente aquellos que ya se han producido o instalado⁸”.

Precisado el concepto en positivo de lo que el Manual Frascati entiende por investigación y desarrollo, el mismo incide en la necesidad de delimitar negativamente el mencionado concepto de otras actividades que no se pueden considerar como I+D a los efectos de la medición y control de tales actividades en el ámbito de los países de la OCDE. En particular, y aún señalando la dificultad que existe a veces de delimitarlas, deberían ser excluidas del concepto de investigación y desarrollo: en primer lugar la educación y el entrenamiento o preparación del personal en Universidades e instituciones del más alto nivel de educación de tercer ciclo en materias tales como ciencias naturales, medicina, agricultura, ingenierías, ciencias sociales y humanidades⁹. Tampoco han de incluirse en el concepto de I+D, salvo que sean llevadas a cabo sola y exclusivamente con la finalidad de ser propuestas de proyectos de I+D, los llamados servicios de información científica y técnica –en particular la clasificación, traducción, análisis y evaluación para los servicios bibliográficos, o servicios de patentes o para conferencias científicas¹⁰. También se excluye del concepto de I+D aquéllas actividades necesarias para la implementación de nuevos o mejorados productos o servicios, que conformarían la innovación tecnológica tal y como se define en el Manual de Oslo. Es decir hay una delimitación negativa de la investigación y desarrollo en referencia a la innovación tecnológica. Desde luego las actividades productivas y de distribución de bienes y servicios quedan al margen de este concepto¹¹. Finalmente la exclusión del concepto de I+D alcanza a las actividades de administración y otras actividades indirectas de apoyo a la investigación y desarrollo, tales como las puramente de financiación¹². En todo caso, debe señalarse la existencia de casos límite que no permiten con claridad una diferenciación que posibilite determinar con certeza y permanencia la calificación de los mismos como I+D.

⁷ R&D en la terminología inglesa: *Research and experimental development*

⁸ Regla 64 del apartado 2.1 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

⁹ Regla 68 del apartado 2.2.1 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

¹⁰ Regla 69 y 70 del apartado 2.2.2 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

¹¹ Regla 78 y 79 del apartado 2.2.3 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

¹² Regla 81 -83 del apartado 2.2.4 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

El criterio esencial para poder definir la I+D es la presencia de la nota de la novedad, así como el hecho de que con tal actividad se resuelva una incertidumbre científica referente a un problema, cuya resolución no es evidente para alguien al que le sean conocidos los conocimientos y técnicas utilizadas habitualmente en el área de que se trate. Se puede decir que la distinción entre las actividades de investigación y desarrollo y otras actividades ajenas parte del criterio de la relación con la producción. Así si la actividad trata de innovar o mejorar un producto o un proceso, a partir de una indagación original, será I+D. Por el contrario, si esa actividad únicamente pretende desarrollar mercados o preparar la producción, referidas a un producto o proceso sustancialmente ya establecidos, eso ya no será I+D.

La innovación tecnológica de productos y procesos es definida en el Manual de Oslo, que en el ámbito de la OCDE pretende ser "Directrices para la acumulación e interpretación de los datos sobre la innovación tecnológica", pretende englobar las definiciones básicas de los procesos de innovación tecnológica.

En este sentido "la innovación tecnológica de productos y de procesos comprende la implementación tecnológica de nuevos productos o procesos así como las mejoras tecnológicas sustanciales en los mismos. Una innovación tecnológica se entiende implementada si ha sido introducida en el mercado (innovación del producto) o usada en un proceso de producción (innovación de procesos). Una IT implica una serie de actividades científicas, tecnológicas, organizativas, financieras y comerciales. Una empresa que innova tecnológicamente es aquella que ha implementado nuevos productos o procesos o los ha mejorado tecnológicamente con carácter significativo durante el periodo considerado¹³".

Una primera aproximación al concepto de IT del Manual de Oslo nos permite constatar que el concepto "producto" no sólo es utilizado en el sentido de bienes, tal y como lo ha adoptado nuestro legislador, sino que cubre tanto la referencia a bienes como servicios. La IT de productos encierra no sólo la existencia de nuevos productos desde un punto de vista tecnológico, sino también la mejora tecnológica de los mismos¹⁴.

¹³ Regla 130 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997).

¹⁴ En este sentido un producto tecnológicamente nuevo es un producto cuyas características tecnológicas o usos difieren significativamente de aquellos que derivan de los productos producidos previamente. Tales innovaciones pueden desarrollar tecnologías radicalmente nuevas, pueden estar basadas en la combinación de las tecnologías existentes para nuevos usos, o pueden derivar del uso de los nuevos conocimientos. (Regla 136 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997). Por otra parte una mejora tecnológica de un producto supone un producto existente cuya ejecución ha sido intensificada o modernizada. Un producto simple puede ser mejorado (en términos de mejor ejecución o menor coste) a través del uso de componentes o materiales de más alta resolución o ejecución. Un producto complejo que consiste en varios sub-sistemas técnicos integrados, puede ser mejorado con cambios parciales en uno de esos sub-sistemas. (Regla 138 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997). Finalmente la IT de procesos es la adopción de métodos de producción nuevos o significativamente mejorados, incluyendo métodos de distribución de productos. Estos métodos pueden suponer cambios en equipamiento o en la organización de la producción o la combinación de ambos, y pueden derivar del uso de nuevos conocimientos. Tales métodos pueden ser destinados a la producción o distribución de nuevos productos o de productos mejorados tecnológicamente, que no pueden ser producidos o distribuidos usando los métodos de producción tradicionales; asimismo pueden destinarse a incrementar la producción o la distribución eficiente de los productos existentes. (Regla 141 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997).

La determinación del proceso de innovación tecnológica incluye, según el manual de Oslo una serie de componentes que conforman el alcance de las actividades de innovación tecnológica. En particular, se entiende englobado en ese ámbito, las actividades de I+D. No en vano, como ha puesto de manifiesto BOSCH YGUALADA¹⁵, la propia Ley del impuesto sobre sociedades en su artículo 33.2 a) al definir la IT se refiere a la utilización propedéutica de la investigación y desarrollo. Lo cual permite verificar una cierta coordinación con el Manual de Oslo, al entender que muchas de las actividades de I+D son parte de las actividades de IT cuando se consigue el resultado material buscado. Además integra el proceso de innovación tecnológica, la adquisición de tecnología inmaterial (patentes, licencias de know-how, marcas comerciales, diseños...), adquisición de tecnología material (maquinaria y equipamiento), así como otras actividades preparatorias de la producción y distribución (como actividades de ensamblaje e ingeniería industrial, puesta a punto de herramientas, el diseño para la concepción, desarrollo, producción y distribución, ensayos de producción, detección de fallos de equipo o proceso, actividades de marketing para los nuevos o mejorados productos, así como actividades necesarias para el inicio o puesta en marcha de la producción)¹⁶.

Sin embargo, algunas de estas actividades que, teóricamente se encuadran en el ámbito de la IT en el Manual de Oslo, son objeto de matización, en tanto en cuanto pueden quedar fuera del ámbito de la innovación tecnológica en función de la finalidad o razones por las que se lleven a cabo. Así, el entrenamiento del personal es actividad de IT cuando es necesario para la implantación de un producto o proceso tecnológicamente nuevo o mejorado; pero no es actividad de IT cuando se realice únicamente en sede de innovación organizativa o no se oriente a una mejora específica en la productividad de toda la empresa: v.g. no es IT el entrenamiento de nuevos empleados en sistemas de producción ya existentes o las clases de idiomas. El marketing es IT cuando es imprescindible para la implantación de un producto tecnológicamente nuevo o mejorado. Y no lo es cuando se destina a una innovación organizativa, (verbigracia una campaña para promocionar la estructura nueva o la imagen corporativa de la empresa) o como parte de una innovación creativa del producto (la publicidad de temporada de una colección de ropa). Fundamentalmente, y según se desprende del Manual de Oslo, la razón que aproxima tales actividades a la innovación tecnológica es su conexión con la implantación del producto o proceso nuevo o tecnológicamente mejorado.

Por el contrario se considera que no forman parte del ámbito de la innovación tecnológica, los cambios en los productos que derivan únicamente de cambios en el factor precio o modificaciones a solicitud del cliente, cambios de temporada o cambios cíclicos, las modificaciones estéticas, subjetivas o menores de los productos que no suponen un mínimo de novedad, así como la innovación o cambio en sede de organización, si bien este último caso se conceptúa como un caso-límite de difícil encuadre (Borderline case)¹⁷.

¹⁵ BOSCH YGUALADA, M.: *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades*, CISS, monografías fiscales, Valencia, 2002, pág. 120.

¹⁶ Reglas 179-191 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997).

¹⁷ Apartado 4 del Capítulo 3 del Manual de Oslo (edición de 1997).

En definitiva, podemos señalar que los Manuales de la OCDE tratan de delimitar los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica sobre la base de la idea de novedad y la conexión con la resolución de una incertidumbre científica a través de un análisis original para aumentar el conocimiento de la ciencia y ser desarrollado en nuevas aplicaciones (I+D), así como sobre el concepto de implantación de productos o procesos nuevos o tecnológicamente mejorados (IT). La amplitud del ámbito de aplicación de tales conceptos viene condicionada con el inicio de la fase de producción, momento en el cual no cabría considerar que tales actividades suponen ningún tipo de innovación científica. En cualquier caso, parece que no es sencillo precisar, caso por caso, las actividades que reunirían los caracteres necesarios para ser consideradas como tales actividades de I+D e IT. No son vanos, en nuestra opinión, los esfuerzos por tratar de resolver los casos-límite y por delimitar negativamente los conceptos. En cualquier caso, y aún valorando la utilidad de tales conceptos, debe señalarse que en el ámbito tributario, van a ser los Estados los que determinen el ámbito objetivo al que quieren proteger con los incentivos fiscales, en forma de deducción de la cuota. La política tributaria, como política que se encomienda a los distintos Estados, va a suponer que cada uno de ellos delimite autónomamente el concepto de I+D e IT al objeto de otorgar a las actividades que respondan al mismo, un tratamiento fiscal específico. Es por ello por lo que, a pesar de que tales Manuales Frascati y de Oslo han sido el modelo sobre el que nuestra Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, ha regulado la deducción del artículo 33 LIS para incentivar las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, lo cierto es que nuestra norma ha precisado y delimitado los mismos con un criterio más restrictivo, tal y como veremos.

3. Los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el artículo 33 de la ley del Impuesto sobre Sociedades

3.1. Génesis y evolución normativa del artículo 33 LIS

La definición de lo que se entiende por investigación y desarrollo e innovación tecnológica se recoge en el artículo 33 LIS, dentro del Capítulo IV de la ley del impuesto relativo a “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”.

Este precepto regula dos deducciones diferentes en el mencionado artículo 33 LIS. Por un lado el artículo 33.1 se refiere a la deducción por actividades de investigación y desarrollo y por otro lado, el párrafo segundo de ese mismo precepto regula la deducción por actividades de innovación tecnológica. Finalmente, y por lo que tales conceptos se refiere, el párrafo 3 de la norma establece una delimitación negativa, en forma de exclusiones, del concepto de I+D e IT. El artículo 33.4 LIS regula la admisibilidad de consultas vinculantes sobre la interpretación y alcance de la deducción aquí regulada, así como la posibilidad de adoptar acuerdos previos de valoración de los gastos que correspondan a proyectos de I+D e IT. El párrafo quinto del artículo 33 LIS condiciona y vincula, al margen de la previsión de desarrollo reglamentario, los referidos conceptos a la aplicación del mecanismo de la deducción a través de la afección y destino

de los correspondientes gastos a la realización de dichas actividades a través de proyectos individualizados.

El tenor actual del artículo 33 LIS ha sido objeto de sucesivas reformas desde su aparición en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre hasta la última reforma del precepto, que incide de forma clara sobre el concepto de investigación y desarrollo, es la que opera la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social¹⁸.

Un análisis histórico-normativo, nos muestra que desde la aparición del artículo 33 LIS el mismo ha sido objeto de algunas modificaciones. Una mera referencia nos lleva a señalar, que el artículo 17 de la Ley 43/1996, de 30 de diciembre incorporó un nuevo párrafo 4 al artículo 33 LIS que matizaba la exigencia de adscripción territorial de la actividad de I+D y admitía, con algunos límites, la deducibilidad de los gastos por las mencionadas actividades realizadas en el extranjero¹⁹.

La ley 55/1999, de 29 de diciembre, introdujo relevantes novedades en el artículo 33 LIS. Podemos resumirlas en las siguientes: ampliar el ámbito de las actividades consideradas I+D; incentivar por primera vez las actividades de Innovación Tecnológica (IT); aumentar los porcentajes de deducción; y aumentar el límite de la deducción. El último gran paso en la reforma del citado artículo 33 LIS lo constituye la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que ha conformado el precepto, en sus líneas esenciales, en su tenor actual. La mencionada norma ordena la totalidad del artículo 33 LIS a través de sus cinco apartados. Del mismo modo, se introduce una nueva modalidad que dará derecho a la deducción I+D y que se refiere a las inversiones en inmovilizado material o inmaterial, excluidos los inmuebles u terrenos,

¹⁸ La deducción por gastos de I+D ya fue objeto de regulación en la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, y suscitó fuertes polémicas que fueron motivadas por la coexistencia de una legislación general y una legislación especial. Haciendo un breve recorrido histórico-normativo, puede señalarse que la mencionada deducción, y por extensión el concepto de investigación y desarrollo, se regulaba en el artículo 26.4 de la mencionada ley 61/1978 dentro del régimen general de la deducción por inversiones, siendo objeto de desarrollo reglamentario a través del artículo 233 del Reglamento del impuesto aprobado por Real Decreto 2.631/1985, de 15 de octubre. Sin embargo, la Ley 27/1984, de 26 de julio, de reconversión y reindustrialización, estableció una deducción por I+D distinta a la fijada en la ley del impuesto, aumentando porcentajes de deducción y eliminando límites y considerándose, además, objeto de aplicación a todas las sociedades y no sólo a las que se acogieran al proceso de reconversión. Sin embargo las Leyes de Presupuestos hasta el año 1988 siguieron regulando la deducción con porcentajes inferiores y sometida a límites, sin que se produjera una derogación expresa de la Ley de 1984. De hecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona de 30 de septiembre de 1987 admitió la compatibilidad del régimen general y el especial. La controversia y la inseguridad jurídica desaparecieron cuando la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para 1989 estableció un nuevo tenor al artículo 26 de la Ley 61/1978, del impuesto sobre sociedades, acogiendo el criterio de la norma de 1984 y adaptando la misma al régimen general, unificándose así la deducción. La Ley de Presupuestos para 1992 incorporó algunas tímidas modificaciones relativas a los porcentajes de deducción e incluyó una expresa remisión al desarrollo reglamentario al objeto de determinar el alcance preciso de la deducción. Recogiendo este testigo, el Real Decreto 1.622/1992, de 29 de diciembre, definió los conceptos de I+D, y reguló de forma minuciosa el alcance de la deducción. Finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1994 declaró nulos de pleno derecho algunos preceptos del mencionado Real Decreto, alguno de los cuales se referían al propio concepto de actividades de I+D. El siguiente paso ya fue la aprobación de la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.

¹⁹ Similar previsión ha permanecido hasta nuestros días en la letra b) del artículo 33.1 así como en la misma letra del artículo 33.2 LIS

afectos a actividades de I+D. Finalmente la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, modifica el artículo 33.I LIS al incorporar un nuevo párrafo en el que, recogiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos a través de las consultas planteadas y resueltas, se matiza el concepto de I+D en relación con el diseño y elaboración de muestrarios²⁰. El Real Decreto-ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica ha supuesto la última y más reciente modificación del artículo 33 LIS. Ésta ha supuesto la extensión del concepto de investigación y desarrollo a las actividades relacionadas con el software que permitan el acceso de personas discapacitadas a los servicios de la sociedad de la información²¹.

A la vista de todo ello, debe señalarse que aún cuando el precepto ha sufrido relevantes modificaciones, éstas han afectado esencialmente al régimen jurídico de la deducción –porcentajes y límites- y en menor medida al ámbito objetivo de aplicación de la misma –al concepto de I+D e IT. En todo caso, el presente trabajo trata de analizar únicamente el concepto de tales actividades incentivadas fiscalmente, sin profundizar en la regulación particular de la deducción.

Dicho esto, lo primero que es preciso subrayar es la existencia de dos actividades distintas que son objeto de incentivos tributarios y que, desde la Ley 55/1999, de 27 de diciembre, son las actividades de investigación y desarrollo y las actividades de innovación tecnológica.

La conexión del concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica con el mecanismo de la deducción viene dada por la afección de los gastos originados por tales actividades a las mismas y su aplicación efectiva a la realización de la investigación y desarrollo e innovación tecnológica a través de proyectos individualizados²², lo cual excluye del ámbito de la deducción los gastos generales o colaterales que no están claramente vinculados a una concreta actividad de investigación y desarrollo, los gastos accesorios, administrativos o legales y también los gastos indirectos que no son susceptibles de individualización. Es preciso además, la permanencia de los elementos en que se materialice la inversión en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumpla su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil fuese inferior²³. Es preciso que tales actividades sean llevadas a cabo por el propio sujeto pasivo. Aún así, la inclusión dentro del ámbito objetivo de la deducción de los gastos por acti-

²⁰ Artículo 1 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre. (BOE de 31 de diciembre).

²¹ Artículo decimoquinto del Real Decreto-ley 2/2003, de 25 de abril, (BOE de 26 de abril), que modifica el artículo 33.I a) último párrafo LIS: "... o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software".

²² Artículo 33.I.b) párrafo 2, artículo 33.2.b) y artículo 33.5 LIS. Es preciso únicamente que exista un proyecto elaborado por el sujeto pasivo donde se detallen en mayor o menor medida los gastos que la correspondiente actividad pueda conllevar. No se requiere que sea un proyecto de la Administración Pública.

²³ Artículo 33.I.c) 2º párrafo 3 LIS.

vidades desarrolladas en el exterior se condiciona a la realización de la actividad de I+D o IT principal se efectúe en España y a la existencia de una limitación de los mismos sobre el global del importe invertido²⁴. También se vinculan a la deducción las cantidades pagadas para realizar dichas actividades en España por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades²⁵.

En todo caso, reiteramos nuestro interés únicamente por la delimitación positiva y negativa de los conceptos de I+D e IT, sobre la base de los conceptos establecidos en los Manuales de la OCDE.

3.2. Los conceptos de Investigación y Desarrollo en el artículo 33.I de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

3.2.1 Análisis del concepto de I+D

El artículo 33.I a) LIS establece el concepto de Investigación al referirse a “la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”. Este concepto coincidiría esencialmente con lo que se conoce como investigación, tal y como la define el Manual Frascati.

En este sentido, parece que el legislador ha querido incluir en este concepto lo que se conoce como investigación básica. Nótese que nuestro legislador opta por un concepto tributario de investigación que es prácticamente similar al concepto contable recogido en la cuenta 210 de la Tercera parte -Definiciones y relaciones contables- del Plan General de Contabilidad²⁶; el mismo define la investigación como “la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico y técnico”.

Del mencionado concepto tributario de investigación pueden extraerse algunas características esenciales. Esa actividad ha de ser original, y no ha de ser una copia de ninguna actividad desarrollada por terceros. Ello enlaza, en parte, con la idea de novedad. En cualquier caso consideramos que esta nota de la investigación, a efectos tributarios, será en ocasiones de difícil prueba a la hora de valorar el carácter novedoso de una investigación. Es por ello por lo que es necesario concretar el alcance de esa novedad, la cual ha de tener un alcance absoluto, “es decir, que nunca antes se haya dado en el conjunto de todo el saber científico-tecnológico mundial²⁷”. La novedad no ha de operar en el exclu-

²⁴ Artículo 33.I.b) párrafo 4 y 33.2 b) LIS.

²⁵ Artículo 33.I.b) párrafo 5 y 33.2 b) LIS.

²⁶ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. El legislador tributario ha asumido el concepto contable, con la excepción de la utilización del término tecnológico, en lugar de técnico, lo cual no parece que plantee dudas sobre el sentido y alcance del concepto.

²⁷ BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 91. Hay quien considera que la novedad ha de valorarse en el entorno económico y comercial del círculo de países, en el que la entidad desarrolla esa actividad de investigación.

sivo ámbito subjetivo de la entidad que lleva a cabo la investigación sino que ha de tener un alcance general.

Ha de tratarse de una actividad planificada y organizada por parte del sujeto pasivo, ordenando recursos humanos y materiales para llevar a cabo esa actividad de investigación. En definitiva este requisito implica la existencia de una intención en conseguir un determinado resultado científico o tecnológico, que además sea original, lo cual puede suponer el incentivo o fomento de estructuras permanentes y organizadas destinadas en las empresas a tales actividades investigadoras²⁸. Quedan excluidos de este concepto tributario los descubrimientos casuales o espontáneos y cualquier otro que se origine al margen de una actividad investigadora organizada. Por lo tanto la realización de una investigación casual aún totalmente original y novedosa no sería considerada dentro del concepto tributario de investigación a los efectos de la aplicación de la deducción del artículo 33 LIS²⁹. En definitiva se requiere la existencia, como la propia norma refleja, de la individualización de la actividad de investigación en un proyecto específico.

La finalidad de la indagación ha de ser obtener nuevos conocimientos o una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico³⁰, es decir una mejora en el nivel de los conocimientos ya existentes. En definitiva ha de permitir la solución a incertidumbres científicas³¹. Sin embargo el concepto tributario de investigación aparece desvinculado del resultado. Se incentiva la investigación con esa finalidad y el esfuerzo económico para tratar de conseguir una cierta innovación, pero el fracaso en el esfuerzo de investigación no impide que estemos en presencia del concepto fiscal de investigación.

Los conocimientos nuevos obtenidos a través de la investigación así conceptuada, han de dirigirse al desarrollo de nuevos productos y/o procesos o mejorados sustancialmente

²⁸ Contestación a la consulta vinculante V0108/2000, de 28 de diciembre.

²⁹ CALDERÓN PATIER, C.: "Incentivos fiscales para el fomento, desarrollo y difusión de la ciencia y tecnología", en *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1 y 2, 2002, pág. 196. En este sentido también se han expresado CHECA/ CLAVIJO/ DE LA PEÑA/ FALCÓN/ SIMÓN: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre sociedades. Régimen General*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 553, al considerar que quedan excluidas del ámbito del concepto, "las aportaciones, donativos o contribuciones genéricas a organismos científicos o de investigación que no constituyan un pago directo de un servicio planificado o encargado especialmente por el pagador".

³⁰ "Una primera aproximación a este concepto nos daría a entender que estaremos en todo caso ante conocimientos científicos y tecnológicos con una indudable trascendencia industrial, en la mayoría de los casos, susceptibles de dar origen a una propiedad industrial sobre los mismos"; (ERNST & YOUNG, DESPACHO JURÍDICO-TRIBUTARIO: análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades y su reglamento, ob. cit. Pág. 457).

³¹ Por ejemplo un proyecto para intentar aislar una molécula utilizada en la elaboración de unos medicamentos con la finalidad de evitar el efecto sedante del mismo es Investigación pues se trata de obtener nuevos conocimientos para introducir un nuevo principio activo que suponga una mejora terapéutica significativa). Sin embargo un proyecto que suponga una serie de ensayos clínicos y preclínicos que evidencien mayor seguridad del producto no es I+D pues no hay novedad científica o tecnológica significativa. (Consulta vinculante V0033-02 Subd. Gral. de Impuestos sobre las Personas jurídicas de 16 de julio de 2002). Por el contrario la existencia de ensayos clínicos encaminados a determinar nuevas indicaciones de medicamentos se configura como I+D pues es una indagación original y planificada para descubrir nuevos conocimientos; el mero esfuerzo para producir mejor, en sí mismo no es I+D. (Consulta DGT de 6 de febrero de 1997).

desde un punto de vista tecnológico. No se hace ninguna referencia a la investigación en servicios, aspecto éste que expresamente recogía el Manual Frascati al incluir dentro del concepto de producto a los bienes y servicios. Esta omisión debe interpretarse como consciente, si bien parece conveniente extender el ámbito del concepto a las empresas que se dediquen a la prestación de servicios.

Ello enlaza con el concepto de desarrollo regulado a continuación en el artículo 33.I a) LIS. Según la ley reguladora del impuesto sobre sociedades desarrollo es “la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de productos, procesos o sistemas preexistentes”.

El desarrollo, según la concepción tributaria, sería la puesta en funcionamiento de la investigación; la aplicación de la misma a la realidad económica, industrial, tecnológica... Es por ello por lo que consideramos que en este concepto del artículo 33.I a) LIS se incluye lo que se conoce como investigación aplicada así como el desarrollo experimental propiamente dicho. Aquella trataría de identificar en qué medida los conocimientos adquiridos se pueden poner a disposición de los fines de la empresa, y éste buscaría aplicar dichos conocimientos en la fabricación o diseño de productos, materiales y sistemas de producción³².

El concepto contable es algo más lacónico y menos específico que el regulado en el artículo 33.I a) LIS. En la Parte Tercera del Plan General de Contabilidad referente a las definiciones contables, la cuenta 210 referida a gastos de I+D, define el Desarrollo, como “la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial”. Quizá este concepto de desarrollo incide de forma más clara en una de las notas esenciales que permiten verificar la existencia de alguna de las actividades objeto de deducción por este artículo 33 LIS. En efecto, la frontera de las actividades que suponen el inicio de la producción comercial es el criterio que permite aplicar o ignorar la deducción por actividades de I+D o IT. En nuestro caso el inicio de la fase de producción, y a pesar de lo que pueda deducirse de una interpretación literal, se excluye de la consideración de la fase de desarrollo en el ámbito de la deducción del impuesto sobre sociedades.

De la definición legal podemos señalar algunos caracteres que definen las actividades de desarrollo experimental a los efectos de su consideración dentro del ámbito de la deducción del artículo 33 LIS. En primer lugar, los resultados que van a ser objeto de aplicación pueden proceder de la investigación realizada por la propia empresa o derivar de conocimientos científicos ajenos obtenidos de terceros, o incluso pueden proceder de conocimientos procedentes en el mercado y de acceso universal.

³² *Guía Impuesto sobre sociedades, Régimen General, tomo 2, CISS-Praxis, Valencia, 2001, pág.VI-238.*

En todo caso, un condicionante esencial que se requiere en el concepto tributario de desarrollo es la existencia de novedad, la innovación. El desarrollo debe pretender algo novedoso: nuevos productos, o procesos o la mejora tecnológica sustancial de los ya existentes. Es decir se incluye como exigencia de la investigación y del desarrollo la innovación radical (productos o procesos nuevos) y la innovación incremental (la mejora tecnológica sustancial de los mismos)³³.

La novedad en la fase o actividad de desarrollo ha de valorarse de la misma forma y con el mismo alcance que en la investigación, es decir que la aplicación ha de realizarse con la finalidad de obtener productos o procesos nuevos. Estos serían aquéllos cuyas propiedades, características esenciales y aplicaciones no se encuentren en materiales, productos o procesos ya existentes en el mercado, o aquéllos cuyas fórmulas, procedimientos y actividades que integran un proceso, al objeto de fabricar un bien, tampoco se encuentran en el mercado. Se adopta esencialmente el concepto de novedad que late en el Manual Frascati, si bien no se hace referencia en nuestra Ley del impuesto sobre sociedades a la novedad en los métodos de entrega o distribución de los productos, a pesar de que el Manual de la OCDE se refería a tales supuestos. Nuestra norma refiere exclusivamente a la novedad a los procesos o sistemas de producción o a productos. En cualquier caso habría que entender, asumiendo una interpretación amplia, incluido en los procesos de producción a los procesos de entrega o distribución de productos³⁴.

La mejora tecnológica sustancial de productos, materiales o procesos ya existentes se configura como un concepto jurídico indeterminado y necesitado de precisión³⁵. En este sentido ha de entenderse que se produce esa innovación incremental, cuando las características, propiedades, procedimientos y/o aplicaciones de materiales, productos y procesos de producción se modifican de forma cuantitativa y cualitativa y tal modificación es fundamental, esencial y principal –y no accidental- en comparación con el estado originario en que se encontraban los mismos³⁶. En definitiva la actividad de desarrollo ha de incorporar una novedad científica o tecnológica significativa o suponer una mejora en el nivel tecnológico preexistente. Ello es quizá uno de los aspectos más difíciles de precisar en el caso concreto. La existencia de informes periciales o de consultas a la Administración Tributaria

³³ MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, *La Ley*, Madrid, 2000, pág. 79; COSÍN OCHAITA, R.: "El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo", *Gaceta Fiscal*, n° 144, págs. 55.

³⁴ Así parece entenderse en BOSCH YGUALADA, M.: *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades*, ob. cit. Pág. 96.

³⁵ Calderón Patier entiende que la ausencia de una definición de mejora tecnológica sustancial pudiera conllevar la introducción de elementos de subjetividad en la valoración. (CALDERÓN PATIER, C.: "Incentivos fiscales para el fomento, desarrollo y difusión de la ciencia y tecnología", ob. cit. Pág. 196).

³⁶ COSÍN OCHAITA, R.: "El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo", ob. cit. Pág. 56 se refiere a esta innovación incremental como "la extensión de tecnologías mediante el perfeccionamiento significativo de las existentes".

serán los mecanismos que asegurarán la correcta aplicación y delimitación de la deducción del artículo 33.I LIS en cada caso³⁷.

Se entiende que un producto ha sido mejorado o innovado incrementalmente cuando sus prestaciones han sido perfeccionadas y el consumidor pretende experimentar su consumo al satisfacer de una mejor manera sus necesidades. La mejora en el proceso implicará, normalmente, una reducción de costes o reducción en el tiempo de producción, lo cual supondrá un aumento de la competitividad³⁸.

La característica de la novedad, en alguna de sus manifestaciones, es esencial a la consideración de la actividad de desarrollo; y ello hasta tal punto que el artículo 33.3 LIS al referirse a la delimitación negativa del concepto de I+D e IT señala como criterio de exclusión la ausencia de una novedad científica o tecnológica significativa. Como se ha puesto de manifiesto, la norma no exige expresamente la originalidad y planificación de la actividad de desarrollo. Sin embargo ambas exigencias laten implícitas en el artículo 33.I a) LIS, en tanto que la originalidad, como hemos señalado, va unida a la nota de novedad o innovación de sistemas o productos y a su mejora sustancial. Por otra parte, el desarrollo en cuanto aplicación de los resultados de la investigación o conocimientos previos a la obtención o mejora sustancial de aquéllos, implica una cierta planificación organizada, en tanto que no se incentivan los descubrimientos o mejoras casuales o fortuitas de procesos o productos³⁹. Del mismo modo ha de señalarse que el concepto de desarrollo no requiere el éxito de la correspondiente actividad para poder aplicar la deducción tributaria⁴⁰.

En todo caso, este concepto de desarrollo es el que se vincula a lo que en el Manual de la OCDE se denominaba desarrollo experimental, dejando al margen de este concepto el desarrollo previo a la producción que, como ya anunciamos, trata de desarrollar mercados, y conseguir que los sistemas de producción funcionen armónicamente, así como planificar la producción.

³⁷ *La realización de cursillos de formación de traducción asistida por ordenador dirigidos a traductores no puede considerarse actividad de investigación pues no constituye una indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos. Y tampoco será actividad de desarrollo pues no consiste en la aplicación de los resultados de la investigación o de otros conocimientos científicos para la fabricación de nuevos productos o materiales o procesos o para la mejora tecnológica sustancial de los mismos. (Consulta Subd. Gral. de impuestos sobre las personas jurídicas V0049-01, de 13 de junio de 2001).*

³⁸ *Contestación de la DGT a la consulta vinculante V0080/2000 de 4 de septiembre.*

³⁹ *CHECA/ CLAVJO/ DE LA PEÑA/ FALCÓN/ SIMÓN: Comentarios a la Ley del Impuesto sobre sociedades. Régimen General, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 554.*

⁴⁰ *"Se trata de incentivar un esfuerzo organizado, planificado y continuado de la empresa para hallar nuevos conocimientos científicos y tecnológicos, o nuevos materiales, productos y procesos o sistemas de producción, o para la mejora tecnológica sustancial de los últimos"; (TOMÉ MUGURUZA, B.: "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", en Guía del Impuesto sobre sociedades, CISS, Valencia, 1996, pág. 535).*

2.2.2 Los supuestos asimilados al concepto de I+D

Por otra la norma incluye dentro del ámbito de las actividades de investigación y desarrollo, aunque en nuestra opinión se trata más bien de concreciones de actividades de desarrollo, una serie de supuestos que conforman una lista cerrada y que se beneficiarían del incentivo tributario. En primer lugar queda englobado en el ámbito de las actividades de I+D, la materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño. Es habitual que el resultado de la investigación se plasme de esa forma, siendo por ello los planos, esquemas o diseños necesarios para la concepción y desarrollo de nuevos productos, materiales, procesos o sistemas de producción. Ello será así, salvo que aquéllos sean la antesala del inicio de la producción a escala industrial de los mismos. El diseño industrial de cualquier proceso de producción específicamente adaptado a las condiciones de fabricación de la empresa, con el único objeto de poner en marcha la producción en serie del producto no se puede considerar actividad de I+D⁴¹.

La creación del primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos-piloto siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial se incluye en el concepto de I+D del impuesto sobre sociedades. La consideración del prototipo como actividad de desarrollo estaba excluida en la legislación anterior a la actual sin una clara justificación. Es evidente que un prototipo deriva de la aplicación de un conocimiento o investigación previa y permite no sólo la representación física de un nuevo producto, sino que también posibilita rediseñarlo técnicamente y someterlo a pruebas de distinta naturaleza, incluso de tipo destructivo al objeto de conseguir la mejor innovación científica y técnica⁴². Supone por tanto el prototipo una actividad que pretende experimentar a través de diferentes pruebas y de la que puede resultar una modificación en la formulación conceptual y en su propio diseño⁴³. Por ello entendemos que el prototipo incorpora en sí mismo una cierta innovación que posibilita su consideración en el ámbito de la I+D⁴⁴.

Es importante destacar en este punto el carácter no comercializable del prototipo, pudiendo ser incluidos en el concepto tributario todos aquéllos que la empresa considere necesarios en el desarrollo experimental, al objeto de someterlos a las pruebas y controles necesarios para proceder a las modificaciones precisas para alcanzar el pro-

⁴¹ *Memento práctico Fiscal*, ed. Francis Lefebvre, 2002, Madrid, pág. 590.

⁴² BOSCH YGUALADA, M.: *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades*, ob. cit. Pág. 98; MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, ob. cit. Pág. 80

⁴³ COSÍN OCHAITA, R.: "El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo", ob. cit. Pág. 62.

⁴⁴ En este sentido "dentro de las etapas referidas de desarrollo del vehículo nuevo se incluyen como desarrollo, la construcción de un primer prototipo no comercializable, no comprendiéndose las pruebas sobre el mismo", (Consulta de la Sub. Gral. de impuestos sobre las personas jurídicas V0074-02, de 27 de diciembre de 2002).

ducto o la innovación definitiva. Evidentemente las réplicas o muestras del producto definitivo destinadas a hacer frente ya a necesidades comerciales quedarían excluidas de este concepto.

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de septiembre de 2000 afirma que ha de incluirse en el concepto todos aquellas actividades y gastos realizados para la creación y prueba de prototipos como consecuencia de una actividad de investigación, y ello porque el prototipo se encuentra en una fase previa al producto definitivo y a la producción, verificando las condiciones y cualidades técnicas que determinen las condiciones de aplicación del producto.. Por otra parte, no se encuadran en el concepto definido aquellos prototipos creados en la actividad de desarrollo, que tienen una aplicación o utilización en el proceso de producción⁴⁵; es decir, aquellos prototipos que sean réplicas o muestras para comercializar. Los prototipos forman parte de la actividad de desarrollo en cuanto no tengan valor económico por sí mismos, por cuanto no pueden comercializarse.

La referencia literal del artículo 33 LIS al primer prototipo plantea dudas acerca de la consideración como actividad de desarrollo de los diferentes prototipos que generados de forma sucesiva completan los procesos de verificación, prueba o testeo de los productos o procesos novedosos o mejorados tecnológicamente. A pesar de la opinión de quien considera que tienen la consideración de desarrollo todos los prototipos necesarios para realizar las pruebas y controles requeridos en las sucesivas modificaciones hasta alcanzar el producto definitivo⁴⁶, entendemos que el tenor literal de la norma no deja lugar a dudas al referirse al primer prototipo, y así lo ha entendido la Dirección General de Tributos al señalar que "sólo el primero de los cinco prototipos que se pretenden fabricar supondría una actividad de innovación, siempre que no se utilizara posteriormente para el desarrollo de la actividad empresarial del consultante⁴⁷".

Los proyectos-piloto o proyectos de demostración inicial forman parte del concepto de actividad de desarrollo. Para gozar de esa consideración es importante que los mismos no se utilicen posteriormente como unidades de producción. Como ha señalado el Manual Frascati, la existencia de proyectos o plantas piloto persigue la acumulación de experiencia y de datos relevantes que puedan ser utilizados en la evaluación de las distintas hipótesis, o en la redacción de fórmulas de los nuevos productos o en el diseño de equipos y estructuras específicas para un nuevo proceso o en la preparación de instrucciones operativas o manuales en los distintos procesos. Naturalmente, en el momento en el que esta fase típicamente experimental finaliza y el proyecto piloto o los proyectos de demostración inicial

⁴⁵ Contestación de la DGT a la consulta vinculante V0059-2001, de 10 de julio de 2001.

⁴⁶ BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 101.

⁴⁷ Consulta vinculante a la DGT V0063-2001, de 10 de julio de 2001.

empiezan a funcionar como unidades normales de producción, esa actividad no puede considerarse como I+D, aun cuando siga denominándose proyecto piloto⁴⁸.

El diseño y la elaboración de muestrario para el lanzamiento de nuevos productos se conforma como actividad de desarrollo a la luz del artículo 33.I a) LIS. Ha sido éste uno de los supuestos más debatidos y cuestionados por parte de la doctrina y ante la propia Administración Tributaria, que ha tenido que pronunciarse sobre este punto al contestar las diversas consultas vinculantes que sobre el particular se han formulado.

Este supuesto ha sido precisado recientemente, y recogiendo la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos manifestada en la contestación a las consultas planteadas⁴⁹, por el artículo 1 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. En el mismo se añade un nuevo apartado al artículo 33.I a) LIS. Ese nuevo apartado final trata de precisar el alcance del concepto tributario de muestrario al objeto de disfrutar de la deducción tributaria. El mismo establece: "A efectos de la deducción de 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".

Buena parte de la polémica suscitada derivaba del propio tenor del precepto que se refería, hasta la reforma operada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, al diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de productos. Ello suscitó las críticas correspondientes al entender que el lanzamiento de productos no exigía la novedad o la existencia de una mejora tecnológica sustancial como consecuencia del previo proceso de investigación⁵⁰. Tales críticas se desvanecieron al incorporar la citada reforma normativa la necesidad de que se tratara de lanzamientos de nuevos productos.

⁴⁸ Regla 116 del apartado 2.3.4 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

⁴⁹ La contestación a una consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2000 considera que la novedad ha de ser esencial, es decir que implique la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el fin de crear un nuevo producto. Las consultas de la DGT de 31 de enero de 1997, 23 de diciembre de 1997, de la AEAT de 21 de noviembre, de la DGT de 19 de julio de 1999, de 4 de septiembre de 2000, de 30 de octubre de 2000, de 4 de diciembre de 2000, y de 13 de diciembre de 2000 habían precisado el alcance y significación de tal concepto: los muestrarios han de tener por objeto el lanzamiento de productos, lo cual significa la introducción en el mercado de un producto nuevo; la novedad del producto ha de ser esencial, entendiendo por tal la incorporación de materiales nuevos o resultantes de mezclas o combinaciones nuevas de materias existentes, con el objeto de crear un producto nuevo.

⁵⁰ CHECA/ CLAVIJO/ DE LA PEÑA/ FALCÓN/ SIMÓN: Comentarios a la Ley del Impuesto sobre sociedades. Régimen General, ob. cit. Pág. 552 y 553. Ante las dudas interpretativas parte de la doctrina entendió, de manera lógica, que era necesario realizar una interpretación restrictiva e incluir únicamente en el concepto de muestrario aquel destinado al lanzamiento de productos nuevos o que incorporaran mejoras tecnológicas sustanciales; (TOMÉ MUGURUZA, B.: "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", en Guía del Impuesto sobre sociedades, CISS, ob. cit. Pág. 535). De igual modo la doctrina administrativa parecía mantener ese criterio en distintas contestaciones consultas. (Vid. además de las señaladas, la consulta DGT de 3 de julio de 1998). Parte de la doctrina ha manifestado que el diseño de muestrarios no puede nunca por sí mismo considerarse una actividad de desarrollo, pues no supone una mejora tecnológica derivada de aplicar conocimientos científicos con el objetivo de producir bienes o servicios en el mercado. En todo caso, sí que resultaría justificada su consideración como actividad de desarrollo si se tratase de un nuevo producto o proceso que incorpore mejoras tecnológicas sustanciales. (Guía Impuesto sobre sociedades, Régimen General, tomo 2, CISS-Praxis, ob. cit. Pág. VI-238/2).

A la luz de la normativa vigente, han de señalarse como condicionantes del muestrario a los efectos de su consideración tributaria los siguientes:

- será actividad de I+D cuando tenga por objeto el lanzamiento de nuevos productos,
- el lanzamiento implica la introducción en el mercado de un producto nuevo,
- la novedad no ha de derivarse necesariamente de un previo proceso o actividad de I+D,
- la novedad ha de ser esencial, no formal o accidental, entendiendo por tal la incorporación de materiales nuevos o resultantes de mezclas o combinaciones nuevas de materias existentes, con el objeto de crear un producto nuevo.
- únicamente se incluye en el ámbito de aplicación del concepto tributario, las actividades referidas a muestrarios prototipos, sin incluir los sucesivos muestrarios a partir del prototipo⁵¹.

A la vista de todo ello podemos realizar algunos comentarios sobre tales caracteres. La exigencia del lanzamiento de un producto nuevo no implica que tal novedad o mejora tecnológica derive de la previa actividad de I+D desarrollada por la propia empresa sino que puede traer su causa en conocimientos e investigación ajena. Tal condicionante ha supuesto que por ejemplo la elaboración de muestrarios de botones no tenga por objeto el lanzamiento de nuevos productos que incorporen materiales intrínsecamente novedosos o resultantes de combinaciones nuevas de materiales existentes, para crear un producto nuevo; por ello la elaboración de un muestrario de selección quedaría excluido del ámbito del concepto de desarrollo tal y como lo configura el texto normativo⁵².

Únicamente se incluye en el concepto de desarrollo derivado del muestrario los gastos que implique el diseño y elaboración del muestrario prototipo, es decir del primer muestrario, excluyéndose los referentes a los sucesivos muestrarios. Así parece desprenderse de la tramitación legislativa que de este extremo se desarrolló. La inclusión del muestrario se produjo a través de una enmienda legislativa que inicialmente, y esa parece que es la voluntad del legislador, se refería al muestrario prototipo (en singular), excluyendo pues, los sucesivos muestrarios⁵³. De hecho la consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de junio de 1999 admitió únicamente aquellos gastos precisos para obte-

⁵¹ Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 1997.

⁵² Consulta DGT V0031-2001, de 21 de mayo de 2001. La Consulta DGT V0028-2001, de 7 de mayo de 2001, recogía también esa interpretación y excluía del ámbito del concepto y por extensión de la deducción a los gastos por fotografías y diseño publicitario así como gastos de imprenta para la creación de muestrarios de productos –muebles– que no podían considerarse novedosos por no incorporar novedad esencial. Ya en la consulta AEAT de 21 de noviembre de 1997 se distinguió y al tiempo se excluyó del concepto fiscal de desarrollo, por la vía del muestrario, los gastos distintos al mismo, como los expositores para muestrarios.

⁵³ Enmienda número 117; vid. MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, ob. cit. Pág. 81.

ner el muestrario prototipo pero no los realizados para obtener los sucesivos muestrarios a partir del prototipo.

La norma incorpora como actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos. Supone éste un importante avance frente a la legislación anterior que excluía expresamente del ámbito del concepto de I+D la confección de programas para equipos electrónicos, salvo que formara parte de un proyecto más amplio que tuviera la consideración de I+D.

En todo caso los condicionantes de esta actividad relacionada con el software en aras a su consideración como I+D son los siguientes:

- 1- ha de tratarse de un software avanzado
- 2- ha de suponer un progreso científico o tecnológico significativo
- 3- y ha de operar el mismo mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos o mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos
- 4- no ha de tratarse de una actividad rutinaria o habitual relacionada con el software.

Lo primero que debe destacarse es la consideración separada de la actividad de software respecto de la genérica actividad de I+D. En este sentido la consideración de aquél como parte integrante de la investigación y desarrollo supone la exigencia de unos condicionantes añadidos: la actividad de software ha de suponer un progreso científico o tecnológico significativo y la misma ha de producirse mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos o mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos. La existencia de este plus de exigencias frente a la consideración genérica del concepto de I+D del artículo 33.1 a) LIS ha sido muy cuestionada por la doctrina, que ha entendido mayoritariamente la necesidad de interpretar de manera flexible y amplia el concepto referido para acercarlo a las exigencias de la actividad común de investigación y desarrollo. En este sentido, si la voluntad del legislador ha sido condicionar la actividad relacionada con el software de tal manera, “la definición de software sería, más que enormemente limitativa y restrictiva, representativa de una exigencia prácticamente imposible de alcanzar para la generalidad de las empresas del sector informático y para el resto de empresas que realizan desarrollos de programas informáticos aplicados a su actividad específica⁵⁴”. Iguales reticencias con el concepto mencionado han sido manifestadas al entenderse que “si no se considera adecuado acudir a los conceptos generales para decidir la idoneidad de la deduc-

⁵⁴ BOSCH YGUALADA, M.: *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades*, ob. cit. Pág. 110.

ción en los casos intermedios, la aplicación de la misma va a nacer con un lastre muy considerable⁵⁵”.

En nuestra opinión, y siguiendo la filosofía que late en los manuales de la OCDE debe señalarse que además del software que forma parte integrante de un proyecto de I+D – lo cual se ha de considerar como actividad de I+D genérica si la mencionada actividad cumple las exigencias del concepto de investigación y desarrollo- también debe valorarse la actividad asociada a programas de ordenador como producto final en sí mismo, al objeto de su integración en el concepto de software avanzado.

En cualquier caso, y antes de valorar el alcance del concepto de software avanzado a los efectos de su consideración como actividad de I+D, tal y como lo ha manifestado la Dirección General de Tributos, resulta conveniente referirse a la delimitación que de tal concepto se ha hecho por parte de los Manuales de la OCDE.

En este sentido, la exigencia básica que el Manual Frascati impone es que la mencionada actividad implique un avance científico o tecnológico del que resulte un aumento en el stock de conocimiento. Por el contrario el mero uso del software para nuevas aplicaciones o propósitos no constituye en sí mismo un avance en el sentido manifestado⁵⁶. Al mismo tiempo el mencionado Manual ejemplifica a modo ilustrativo aquellos supuestos relacionados con el software que se incluyen en el ámbito de la investigación y el desarrollo:

- la producción de nuevos teoremas y algoritmos en el ámbito de la ciencia teórica de la computación
- desarrollo de la información tecnológica en el nivel de sistemas operativos, lenguajes de programación, herramientas de desarrollo de software
- desarrollo de la tecnología de Internet
- investigación en métodos de diseño, desarrollo, mantenimiento y despliegue de software
- aplicación del software que represente avances tecnológicos en la captura, transmisión, manipulación o exhibición de información
- desarrollo experimental destinada a completar las lagunas de conocimiento tecnológico como necesarias para desarrollar un programa o sistema de software.

⁵⁵ RUIZ ZAPATERO, J.L.: “Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica relacionada con el software”, *Revista Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros*, nº 207, 2000, pág. 16. “En efecto nada hace pensar que la actividad de investigación y desarrollo relacionada con el software deba aislarse de los conceptos generales de investigación y desarrollo, dado que no ofrece en este sentido especialidad que justifique un tratamiento diferente”.

⁵⁶ Regla 137 del apartado 2.3.4 del Capítulo 2 del Manual Frascati (6ª edición, 2002).

Por el contrario, las actividades relacionadas con el software de carácter rutinario que no suponen ningún avance científico o tecnológico ni resuelve incertidumbres tecnológicas han de excluirse del concepto de I+D:

- aplicaciones comerciales de software y desarrollo de sistemas de información usando métodos o herramientas ya existentes
- traducción o conversión informática de lenguajes
- adaptación del software existente
- preparación de documentación de usuario
- añadir funciones de usuario a los programas de aplicación existentes
- resolución de problemas de programas ya existentes
- mantenimiento rutinario de programas y equipos
- la detección y limpieza de virus
- actividades rutinarias relacionadas con bases de datos

La interpretación que del concepto de software avanzado ha llevado a cabo la Administración en la contestación de las diferentes consultas que ha sido planteadas, permite valorar el alcance del concepto en la práctica. En este sentido la Administración ha incidido especialmente en las exigencias añadidas del artículo 33.I a) LIS y ha interpretado restrictivamente la significación del concepto y por extensión la aplicación de la deducción tributaria.

Así, “no se aprecia la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de la obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico y tecnológico”, en el caso planteado en el que “el proyecto consiste en la creación y desarrollo de software que se concreta en páginas web y bases de datos sobre Internet, con la finalidad de facilitar a los usuarios la comparativa entre productos comercializados por varios distribuidores, la elección de entre ellos y, finalmente, la realización del pedido, que podrá optar por recogerlo en el local del proveedor o bien recibirlo en su domicilio⁵⁷”. La contestación a la consulta afirma: “dado que la actividad que realiza la entidad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y no desarrolla nuevos teoremas y algoritmos, ni crea sistemas operativos y lenguajes nuevos, sino que supone la integración de programas y tecnologías ya existentes en el mercado, cabe concluir que la misma no forma parte de un

⁵⁷ Contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas V0072-02, de 27 de diciembre de 2002.

programa de investigación y desarrollo a los efectos de la deducción del apartado I del artículo 33 LIS⁵⁸".

La necesidad de que exista un progreso científico y técnico es pues, una exigencia que opera de forma permanente en la actividad de I+D y en particular en el diseño y elaboración de software avanzado⁵⁹. Así se ha excluido del ámbito de la I+D aquellas actividades consistentes en la confección de programas para equipos electrónicos con la finalidad de mejorar la imagen por ordenador en 3 dimensiones (3D), partiendo de un software existente que

⁵⁸ Este mismo párrafo se reprodujo exactamente igual en la anterior Consulta V0054-02, de 17 de octubre de 2002, al negarse el disfrute de la deducción por no apreciarse un progreso significativo desde el punto de vista de la obtención de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos; "la consultante incorpora tecnología software al proceso productivo de una clínica, desarrollando una aplicación software que centralice los datos y facilite el acceso y procesamiento posterior de éstos. Se integran herramientas preexistentes del entorno ofimático y de procesamiento de datos que se adquieren de terceros para la obtención mediante su utilización coordinada, de un producto informático con nuevas prestaciones y, en segundo lugar, mediante su conexión con otras aplicaciones, para la obtención de nuevas capacidades en otros programas. Dado que la actividad que realiza la entidad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y no desarrolla nuevos teoremas y algoritmos, ni crea sistemas operativos y lenguajes nuevos, sino que supone la integración de programas y tecnologías ya existentes en el mercado, cabe concluir que la misma no forma parte de un programa de investigación y desarrollo a los efectos de la deducción del apartado I del artículo 33 LIS".

En idéntico sentido vid. la contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas V0053-02, de 17 de octubre de 2002; "lo que lleva a cabo la consultante consiste, por un lado, en el desarrollo de una aplicación software que centralice toda la información que pueda interesar a sus clientes con la finalidad de optimizar sus inversiones y, por otro, la creación y desarrollo de una página web que permitiera mantener un continuo contacto con los clientes y que éstos puedan acceder a sus proyectos a través de la misma. Dado que la actividad que realiza la entidad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y no desarrolla nuevos teoremas y algoritmos, ni crea sistemas operativos y lenguajes nuevos, sino que supone la integración de programas y tecnologías ya existentes en el mercado, cabe concluir que la misma no forma parte de un programa de investigación y desarrollo a los efectos de la deducción del apartado I del artículo 33 LIS".

La contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas V0061-01, de 11 de julio de 2001 es igualmente rotunda; "...la actividad llevada a cabo persigue la obtención de un progreso tecnológico significativo en el campo de la informática, ya que no se desarrollan nuevos teoremas y algoritmos ni se crean sistemas operativos y lenguajes nuevos. Más bien parece que lo realizado por su departamento de sistemas de información consiste en la aplicación de conocimientos y técnicas informativas, ya existentes, a las necesidades concretas de la empresa, por lo que dichas actividades no cabe considerarlas como investigación y desarrollo a efectos del artículo 33 LIS".

La contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas V0049-01, de 13 de junio de 2001 vuelve a incidir en la exigencia añadida que la norma recoge en el concepto tributario de software avanzado susceptible de beneficiarse de la deducción fiscal; "En el caso planteado no se aprecia la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico. Lo que lleva a cabo la consultante consiste en añadir un desarrollo propio a unas tecnologías preexistentes para la obtención de un producto informático con nuevas prestaciones en el campo de la documentación técnica globalizadora, por lo que dichas actividades no se consideran como investigación y desarrollo a efectos del artículo 33 LIS".

En similares parámetros se desarrolla la contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas V0007-01, de 27 de febrero de 2001; "en el caso planteado no se aprecia la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico. Lo que lleva a cabo la consultante consiste en añadir un desarrollo propio a unas tecnologías preexistentes que se adquieren de terceros para la obtención de un producto informático con nuevas prestaciones, y en segundo lugar para la obtención de determinadas posibilidades de unos programas, sin necesidad de acudir a su compra en el mercado donde ya existe actualmente. Como actividad que realiza la entidad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y el resultado de la misma no es susceptible de desembocar en nuevo producto ya que dichos programas existen actualmente en el mercado, no forma parte de un programa de investigación y desarrollo a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 LIS".

⁵⁹ Contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas 1875-00, de 24 de octubre de 2000; "en consecuencia es necesaria la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico para que los trabajos de investigación y desarrollo realizados por la entidad consultante —se trataba del desarrollo y comercialización de un software avanzado para empresas— puedan calificarse como tales a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 LIS".

posibilita una imagen en 3D más real o la modifican para conseguir efectos propios: “ De los hechos manifestados en la consulta parece desprenderse que el resultado de la actividad es una mejora de la imagen tridimensional obtenida a través de ordenadores y, por tanto, está ausente la condición de novedad científica o tecnológica exigida para tener la consideración de actividad de I+D a efectos de la deducción en la cuota de IS⁶⁰”.

En todo caso, la exclusión de muchas de esas actividades del concepto de I+D, por aplicación del restrictivo criterio interpretativo relativo al software avanzado no impide –tal y como trasluce en la mayoría de las consultas reseñadas– que esas mismas actividades quepan dentro del concepto de Innovación tecnológica del artículo 33.2 LIS, si bien las limitaciones del mismo en cuanto a su cálculo y en particular en sede de base deducción condicionan la amplitud del concepto y remiten el mismo a la adquisición de tecnología avanzada, y señaladamente a la adquisición de licencias de software, sin que tengan cabida en el mismo la adquisición de programas ni su desarrollo o extensión⁶¹.

En nuestra opinión, las exigencias añadidas en relación con el software a los efectos de su consideración como parte integrante del ámbito de la investigación y desarrollo suponen una limitación importante en la aplicación de la misma. Si la intención del legislador es incentivar la actividad de investigación y desarrollo, en el contexto actual no parece que sea lo más conveniente limitar tales actividades en cuanto se manifiesten en el formato digital. Lo más conveniente sería reconducir la concepción de software avanzado al concepto genérico de I+D, sin exigir ningún condicionante adicional. Esta medida parece que se acomoda mejor a los postulados que informan la génesis y la evolución de la deducción. No debe perderse la oportunidad de vincular sin constricciones la investigación y la actividad económica al ámbito del software⁶², posibilitando así que el estímulo fiscal a las actividades de I+D se desarrolle en su dimensión más amplia.

3.3. El concepto de Innovación Tecnológica en el artículo 33.2 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

El artículo 3.3 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social incorporó por vez primera la deducción por actividades de innovación tecnológica, con unos porcentajes inferiores a la deducción de I+D. Con ella se

⁶⁰ Contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas 1212-00, de 29 de mayo de 2000. En idénticos términos la contestación a la Consulta Subd. Gral. Impuestos sobre personas jurídicas 0353-01 de 19 de febrero de 2001 ha planteado ante una actividad consistente en optimizar las prestaciones de determinados equipos electrónicos y productos manufacturados, en algunos casos fabricados por proveedores habituales y en otros no, mediante la prueba de los mismos y el desarrollo de un software para estos detectores o centrales, que “las actividades descritas, consistentes en la optimización de las prestaciones de equipos y productos adquiridos por proveedores y la prueba de equipos, no implican una novedad o mejora científica o tecnológica, sino esfuerzos rutinarios para la mejora de la calidad de productos ya existentes, por lo que los mencionados gastos no pueden acogerse a la deducción por actividades de I+D del artículo 33 LIS”.

⁶¹ BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 114.

⁶² RUIZ ZAPATERO, J.L.: “Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica relacionada con el software”, ob. cit. Pág. 18.

trataba de ampliar “el beneficio fiscal a otras actividades que, sin estar dirigidas a la adquisición de nuevos conocimientos o a su aplicación en la mejora de los productos o los procesos productivos, determinarán un resultado similar⁶³”.

No existe un concepto contable de innovación tecnológica sino que ésta, como resultado final y exitoso de una actividad de I+D, se puede eventualmente contabilizar, verbigracia, como un derecho de propiedad industrial que coincidiría con el concepto de innovación tecnológica de la ley tributaria⁶⁴.

El artículo 33.2 a) LIS establece que “se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o 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”.

El párrafo que encabeza la regulación normativa de la deducción por innovación tecnológica parte de una delimitación negativa que permite considerar que la innovación tecnológica no es investigación y desarrollo. Lo que caracteriza la IT es que se trata de una actividad cuyo resultado, como avance tecnológico, se vincula a la obtención de nuevos productos o procesos de producción o a la mejora tecnológica sustancial de aquéllos ya existentes.

No parece que se exija en este punto la existencia de una organización o planificación de la actividad que permita la consecución del resultado, que es lo relevante a los efectos del concepto de innovación tecnológica. Basta con la obtención del resultado que la propia norma refiere. Sin embargo esta interpretación debe revisarse tras la lectura del artículo 33.2 b) LIS que vincula el concepto de IT a la deducción sobre la base de que las actividades de innovación tecnológica se realicen efectivamente y consten específicamente individualizadas en proyectos.

En este sentido y en aras a precisar la delimitación del concepto de I+D frente al concepto de IT debe señalarse que la innovación tecnológica, que permite obtener nuevos productos, procesos o servicios o los mejore, no parte de la investigación aplicada, pues no es actividad de desarrollo; no es definitiva I+D. La innovación tecnológica parte del conocimiento existente, en particular del desarrollo, realizado en el proceso de innovación de la propia empresa o en el de cualquier otra empresa. “La innovación tecnológica parte de conocimientos materializados en productos, procesos o servicios que ya existían, pero con la finalidad de transformarlos y atribuirles aplicaciones distintas⁶⁵”.

⁶³ CHECA/ CLAVJO/ DE LA PEÑA/ FALCÓN/ SIMÓN: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre sociedades. Régimen General*, ob. cit. Pág. 554.

⁶⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, ob. cit. Pág. 82.

⁶⁵ BOSCH YGUALADA, M.: *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades*, ob. cit. Pág. 121. “Como consecuencia la IT no requiere la existencia de un proyecto de I+D previo, sin de aquel conocimiento plasmado o materializado en aquellos prototipos (patentes, modelos de utilidad) productos o procesos o sistemas existentes, susceptibles de transformar”.

El elemento esencial en este punto es la delimitación entre actividades de I+D y actividades de IT, dada la similitud que presentan los conceptos legales. De este modo podemos establecer, en esencia, tres criterios delimitadores.

Uno. La actividad de I+D está desvinculada del resultado dado que lo que con ella se pretende es la obtención de nuevos conocimientos para ser aplicados posteriormente. De hecho, el carácter infructuoso de la actividad en relación con la obtención de la innovación desde un punto de vista material no afecta a la consideración de la actividad como de investigación y desarrollo a los efectos de la deducción del artículo 33.1 a) LIS. Por el contrario, la innovación tecnológica está directamente vinculada a la obtención de un resultado, de una innovación que habrá de ser un producto, proceso o sistema nuevos o mejorados. De hecho, no cabe considerar como actividad de innovación tecnológica la actividad que ordenada a tal fin no sea exitosa y no obtenga nuevos o mejorados productos, procesos o sistemas⁶⁶. Únicamente en el caso de actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades, y Organismos Públicos de investigación⁶⁷, no se aprecia con claridad la existencia de un resultado, considerándose en todo caso como actividad de IT.

Dos. Tanto en la actividad de I+D como en la de IT se exige la presencia de una novedad. Mientras que el concepto de I+D requería una novedad objetiva o global en el sentido de nuevos conocimientos que no existieran hasta ese momento, es decir que apareciera por vez primera en el mundo de la ciencia y de la técnica, la IT precisa únicamente de una novedad subjetiva, en el sentido de que el producto o proceso ya existían en la realidad con anterioridad, pero no en el ámbito de la propia empresa, o por el contrario existían con unas características diferentes⁶⁸. La Consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de febrero de 2001 es, en este punto, muy clarificadora: "la

⁶⁶ Entiende CALDERÓN PATIER, C.: "Incentivos fiscales para el fomento, desarrollo y difusión de la ciencia y tecnología", ob. cit. Pág.200, que la no aplicación del resultado, o el fracaso de la actividad al no obtener el producto o proceso deseado, no resultaría muy lógico e iría en contra del espíritu de la deducción.

⁶⁷ Último párrafo del artículo 33.2 a) LIS. Aquí se dice expresamente que tal actividad queda incluida en el ámbito de la innovación tecnológica, "con independencia de los resultados en que culminen".

⁶⁸ La importancia de la novedad ha sido puesta de manifiesto por multitud de pronunciamientos de la Dirección General de Tributos al contestar a las consultas vinculantes planteadas. Así, el encargo a una Universidad de un portal de internet donde el usuario pueda elegir el supermercado mejor de su entorno de entre los que oferten sus productos en la página web, "no es innovación tecnológica, pero no se obtienen nuevos productos o procesos ni mejoras sustanciales, sólo es la adaptación de productos ya existentes para crear una página web"; Consulta V0072-02, de 27 de diciembre de 2002. La consulta V0054-02, de 17 de septiembre de 2002 incide en la existencia de un avance tecnológico a los efectos de considerar la actividad como innovación tecnológica: "el sujeto pasivo adquiere tecnología avanzada para integrarla y hacer un desarrollo propio de la misma con la finalidad de obtener un nuevo producto informático cuyas características, capacidades o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad en los productos propios que comercializa la consultante, de manera que de cumplirse tales condiciones, y siempre que se trate de un avance tecnológico, la actividad desarrollada por la entidad consultante puede considerarse como innovación tecnológica". Por otra parte, "la mera adaptación de productos ya existentes a las demandas de tecnología de la información de los clientes a través de la creación de bases de datos y de una página web, (...) son actividades que no implican una novedad científica o tecnológica significativa", y por ello quedan excluidas del concepto de innovación tecnológica; (Consulta V0053-02 de 17 de septiembre de 2002).

actividad de innovación requiere de 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 nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y desarrollo". En este sentido, la diferencia entre un nuevo producto o proceso resultante de una actividad de I+D o de una actividad de IT estriba en que en el primer caso el producto aparece por primera vez en el mundo de la ciencia y técnica. Sin embargo esa característica no se aprecia en el caso de una actividad de innovación tecnológica, puesto que en este caso el producto o proceso ya existía con anterioridad aunque con características y aplicaciones distintas, y ello tanto si aquellos aparecen por vez primera en la actividad del propio sujeto pasivo como si los mismos ya existían –con otros caracteres- en aquélla⁶⁹.

Más difícil de precisar es la concreción de cuándo una mejora tecnológica sustancial en productos o procesos deriva de una actividad de I+D o de IT. Puede afirmarse que el criterio distintivo sería el hecho de que la mejora se realice partiendo de un previo conocimiento científico obtenido previamente en una actividad de investigación (I+D) o de conocimientos ajenos (IT)⁷⁰. En cualquier caso, debe señalarse que el artículo 33.2 a) LIS define, al referirse al concepto de innovación tecnológica, a los "nuevos productos o procesos" de igual forma que el artículo 33.1 a) LIS delimita la "mejora tecnológica de productos y procesos" al referirse al concepto de I+D. En efecto, productos o procesos nuevos son aquellos cuyas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad⁷¹. Del mismo modo, la concepción de la investigación y el desarrollo suponen la existencia de mejoras tecnológicas sustanciales en productos, procesos y sistemas preexistentes⁷². Se diluye, pues en este caso de mejora de actividades de I+D su diferenciación con las actividades de IT⁷³.

⁶⁹ Contestación a la consulta V0062-01, de 11 de julio de 2001: "Aunque los avances obtenidos no supongan una novedad objetiva, y en consecuencia no estemos ante una actividad de investigación y desarrollo, según el artículo 33.2 LIS, sí podrá ser de aplicación la deducción por actividades de innovación tecnológica prevista en el apartado 3 (se trataba de la anterior normativa antes de la última reforma) del artículo 33 LIS. Para ello sería necesario que la mejora del proceso de limpieza en seco lograda sí constituya una novedad significativa desde el punto de vista subjetivo, esto es que como resultado de la actividad realizada se consiga que el citado proceso difiera sustancialmente del utilizado hasta entonces por el sujeto pasivo, circunstancia que sí concurriría en el supuesto consultado en la actividad desarrollada para posibilitar la utilización de disolventes en base agua, producto que según se afirma en el texto de la consulta, no se había empleado hasta ahora". En similares términos e incidiendo sobre la necesidad de una novedad subjetiva se manifiesta la contestación a la Consulta V0007-01, de 27 de febrero de 2001.

⁷⁰ Memento práctico Fiscal, ob. cit. Pág. 591.

⁷¹ Artículo 33.2 a) LIS

⁷² Artículo 33.1 a) primer párrafo LIS. Parece que

⁷³ BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 130. Este autor refiere un último criterio, en nuestra opinión algo discutible, consistente en circunscribir la actividad planificada y sistemática de obtención de nuevos conocimientos para generar invenciones a la actividad de I+D, mientras que la actividad propia de la Innovación tecnológica (IT) se referiría a la transformación del conocimiento ya existente en innovaciones, es decir en productos, procesos o sistemas nuevos o mejorados introducidos en el mercado. (Cfr. págs. 130 y 131).

Tres. En último lugar, existe una diferencia esencial de fondo y que se refiere a la finalidad que persiguen las actividades de I+D y de IT. En este sentido parece conveniente señalar que las primeras tratan de encontrar nuevos conocimientos que permitan resolver incertidumbres científicas para posibilitar una superior comprensión en el ámbito científico y técnico. Por el contrario la innovación tecnológica pretende un resultado más concreto cual es la obtención de productos o procesos nuevos o mejorados, operando en último término sobre conocimientos y a veces hasta productos ya existentes en el mercado.

Al margen de esa delimitación genérica, el párrafo 2 del artículo 33.2 a) LIS extiende el concepto de IT a otras actividades: la materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, 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 par su explotación comercial. Asimismo, también quedan incluidas las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades del punto 1º del artículo 33.2 b) LIS, con independencia de los resultados en que culminen.

Dada la similitud de estos supuestos asimilados a la Innovación tecnológica con los supuestos asimilados a la actividad de investigación y desarrollo que ya hemos referido, debe subrayarse la necesidad de delimitar claramente tales actividades sobre la base de los criterios anteriormente manifestados.

En cualquier caso, si bien la diferenciación teórica entre actividades de I+D y actividades de IT resulta algo complicada, desde el punto de vista práctico de la aplicación de la misma, los problemas se desvanecen en tanto que la norma determina con bastante precisión la base del cálculo del incentivo para la innovación. Ello revela la escasa utilidad de un concepto genérico, y por otra parte algo impreciso, de innovación tecnológica⁷⁴ pues en realidad únicamente tienen relevancia tributaria las actividades de innovación tecnológica que con un criterio de lista cerrada establece el apartado b) del artículo 33.2 LIS.

De acuerdo con ello únicamente forman parte del concepto tributario de innovación tecnológica⁷⁵, es decir se benefician del incentivo fiscal, las actividades recogidas en los números 1º a 4º del artículo 33.2 b) LIS. En particular podemos señalar:

⁷⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, ob. cit. pág. 84.

⁷⁵ Ello es una muestra de la filosofía limitativa que nuestro legislador ha mantenido al regular estos incentivos fiscales, reduciendo en gran medida la posibilidad de que actividades que, según el Manual de Oslo de la OCDE, se consideran IT puedan gozar de tales beneficios. Como se ha señalado, la regulación de la base de la deducción reduce considerablemente la aplicación de la deducción por innovación tecnológica (CALDERÓN PATIER, C.: "Incentivos fiscales para el fomento, desarrollo y difusión de la ciencia y tecnología", ob. cit. Pág. 201).

- 1º Actividades de diagnóstico tecnológico encomendadas a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, recogidos en el Real Decreto 2.609/1996, de 20 de diciembre. Es importante que tales actividades, materializadas en proyectos encargados a tales entidades, tengan por objeto la innovación tecnológica. Y ello porque los referidos proyectos en el ámbito de tales centros de investigación pueden referirse tanto a la innovación tecnológica como a la investigación y desarrollo⁷⁶. De hecho la calificación de la misma se hará de acuerdo con las definiciones que el propio artículo 33 LIS ha incorporado en sus párrafos uno y dos.

La conexión de los proyectos cuya realización se encargue a Universidades, y Organismos de investigación con las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición, y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas “con independencia de los resultados en que culminen”, tal y como se desprende del propio tenor de la norma, no ha sido asumida por toda la doctrina. Antes al contrario se ha intentado objetivar el propio concepto de innovación tecnológica a través de los supuestos del apartado b) del artículo 33.2 LIS, incidiendo en la existencia de tales proyectos, por supuesto que tengan por objeto actividades de innovación tecnológica, que pueden ir más allá de las meras actividades de diagnóstico tecnológico a las que hace referencia al último inciso del último párrafo del artículo 33.2 a) LIS.

- 2º. Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto. Evidentemente debe entenderse que se ha de tratar de actividades que en último término se relacionen con productos nuevos o mejorados tecnológicamente significativamente.
- 3º. Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños⁷⁷. Este supuesto se refiere únicamente al acceso a través de la adquisición directa de tecnología avanzada. Se trata de incentivar simplemente el mero acceso de las empresas a la tecnología y no la inversión en investigación en estos campos. Este supuesto que permite la aplicación de la deducción por actividades de innovación

⁷⁶ El artículo 2 de la mencionada norma establece que los centros de innovación y tecnología tienen por misión, “el desarrollo y fortalecimiento de la capacidad competitiva de las empresas que actúan en territorio español (...)” desplegando tanto proyectos de investigación y desarrollo tecnológico (I+D) como atención a las necesidades tecnológicas de las entidades y empresas que lo requieran (IT).

⁷⁷ Contestación a la Consulta V0007-01, de 27 de febrero de 2001: “en el caso planteado el sujeto pasivo adquiere tecnología avanzada para hacer un desarrollo propio de la misma con la finalidad de obtener un nuevo producto informático cuyas características y aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad en los productos propios de la consultante, de manera que de cumplirse tales condiciones la actividad desarrollada por la entidad consultante puede considerarse como innovación tecnológica. Ahora bien, la base de la deducción solamente alcanza a los gastos a los que se refieren las letras a), b), c) y d) del referido artículo 33.3 LIS que, para el caso planteado, serían los derivados de la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños...”

tecnológica tiene poco que ver con el concepto que el artículo 33.2 a) LIS establece. Y ello porque la adquisición de tecnología no implica, en realidad, la realización de actividades de carácter tecnológico en sí misma. Únicamente se considera en el ámbito de la deducción la adquisición, y por extensión los gastos que la misma origine, sin que el mantenimiento o cualquier gasto que por el uso de la misma, distinto de las licencias, se produzca. En este sentido la Ley 11/1986, de 20 de marzo de patentes precisa los conceptos básicos para poder entender el ámbito de este supuesto de innovación tecnológica. De hecho, la propia ley impone la obligación del transmitente de la patente o de la licencia de poner a disposición del adquirente o licenciatario los conocimientos técnicos que posea y sean adecuados para poder explotar la correspondiente invención. En relación con ello, el know-how es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial⁷⁸.

- 4º. Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas. El Manual de Oslo es, en este punto, bastante restrictivo con relación a nuestra regulación, al optar por un criterio distinto al de la Ley del impuesto sobre sociedades, y vincular tales supuestos a la obtención del resultado; es decir a la consecución de una mejora significativa en los bienes o servicios. El manual de la OCDE establece que “en la industria de servicios, la innovación tecnológica de procesos, incluye la mejora material de las capacidades en organizaciones en tanto en cuanto de las mismas se derive un cambio medible con respecto a su output. Por ejemplo, la implantación de un estándar de calidad como las normas ISO 9000 no es en principio una innovación tecnológica, a menos que de la misma resulte una mejora significativa en la producción o entrega de bienes o servicios⁷⁹”.

Sin embargo la ley del impuesto sobre sociedades opta por concebir como innovación tecnológica la mera obtención de tales índices de calidad, con independencia de su vinculación a una mejora de ningún tipo sobre los productos o servicios. De hecho, el ámbito al que se refiere este supuesto se circunscribe a las actividades, y gastos, desarrollados para obtener tales certificados de calidad, para lo cual es necesario acudir a empresas especializadas para que verifiquen el cumplimiento de los requisitos exigidos. Tales empresas asesoran elaborando los manuales de calidad y procedimiento para aquellas

⁷⁸ El Manual de Oslo, con un ámbito mucho más amplio, se refiere expresamente a este componente de las actividades de innovación tecnológica y las menciona como adquisición de tecnología inmaterial y know-how. Quedaría incluido en el ámbito de la IT, “la adquisición de tecnología externa en forma de patentes, invenciones no patentadas, licencias, know-how, diseños, marcas, patterns (modelos, diseños, muestras, dibujos, patrones, moldes) y servicios de contenido tecnológico relacionados con la implementación de la innovación tecnológica, así como la adquisición de paquetes de software que no son estándares o clasificados en ningún lugar (i.e. son específicos). (Regla 185, del Capítulo 3, punto 5.2 del Manual de Oslo). Para el ámbito de la OCDE la extensión de la IT es mucho más amplia de lo que establece nuestra Ley del impuesto sobre sociedades. De hecho muchas de las cuestiones que el Manual de Oslo incluye en el ámbito de las actividades de innovación tecnológica son expresamente excluidas por el artículo 33.3 LIS.

⁷⁹ Manual de Oslo, regla 159, de la sección 4.1.2 del Capítulo 3º.

que quieren obtener el reconocimiento de su calidad. Igualmente ello implica la práctica de auditorías por aquellas organizaciones autorizadas para expedir tales certificados⁸⁰. Es el coste de tales servicios lo que constituye el ámbito del concepto deducible a efectos fiscales de innovación tecnológica. No quedaría incluido, sin embargo, los gastos que la empresa haya tenido que realizar en la mejora, o modificaciones en sus instalaciones o procesos de producción para llegar a cumplir con las mencionadas exigencias de calidad.

Siendo la referida la opinión que mantenemos, existe algún sector doctrinal que mantiene otra postura. En efecto, se entiende que la realización de trabajos por parte de la empresa, con carácter previo a la certificación y que se llevan a cabo, precisamente para la obtención de las mismas, forman parte del concepto de innovación tecnológica y por ende de la base de deducción⁸¹.

En definitiva, la innovación tecnológica presenta unos caracteres que permiten distinguirla de la investigación y desarrollo, si bien todas ellas forman parte de lo que los Manuales de la OCDE denominan, como género, proceso de innovación de las empresas. En el detalle, la regulación de la Ley del Impuesto sobre sociedades es algo más restrictiva al precisar el concepto de innovación tecnológica, dificultando en nuestra opinión, la aplicación con amplitud de este incentivo fiscal que por otra parte afecta a un mayor número de empresa que presentarán una dimensión reducida, frente a la mayor importancia y proyección que se exige, de facto, a las empresas para llevar a cabo actividades de I+D.

3.4. Las actividades excluidas de los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 33 LIS.

La delimitación de los conceptos de I+D e IT se completa con la exclusión de un conjunto de actividades que en ningún caso podrán considerarse como tales ni, por extensión, gozar de los beneficios tributarios que el artículo 33 LIS establece.

La norma distingue tres grupos de actividades que han de considerarse ajenas a los conceptos que disfrutan del incentivo fiscal: las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa, las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios y la exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

Con carácter previo al análisis de tales supuestos, permítasenos recordar las exclusiones que los Manuales de la OCDE, señaladamente el Manual de Oslo, refieren. En este sentido, el citado Manual distingue, a los efectos de delimitar las innovaciones tecnológicas

⁸⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ/ GIMÉNEZ REYNA/ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ/ SERRANO ANTÓN: Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, ob. cit. pág. 85.

⁸¹ BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 124. En otro punto, entiende, sin embargo, este autor que únicamente han de considerarse los gastos de obtención de la certificación. Quizá la interpretación de ese concepto es el elemento que, con mayor o menor amplitud, permita concretar el alcance de la innovación tecnológica referida al apartado 4º del artículo 33.2 b) LIS.

de cualquier otro cambio o transformación en la empresa, entre las actividades que suponen cualquier otra innovación que no tenga carácter científico o tecnológico y aquellas actividades que no suponen en sí mismo una innovación o novedad. Así, entre las primeras, se excluye del ámbito del concepto las denominadas innovaciones organizatorias que impliquen la introducción de nuevas estructuras de organización o la implementación de nuevas técnicas de dirección o cambios sustanciales en las orientaciones estratégicas de la empresa⁸².

En el otro gran grupo de actividades excluidas, el Manual de Oslo parte de la ausencia de novedad, incluyendo en su ámbito una serie de actividades que en buena parte han sido recogidas en nuestra ley del impuesto sobre sociedades. Así, la adquisición de más máquinas de un modelo ya instalado, aún cuando sea extremadamente sofisticado no es una innovación tecnológica de procesos. Queda, pues excluida la sustitución o ampliación de activos⁸³. Del mismo modo quedan excluidos los cambios que resulten puramente de cambios en el factor-precio. Y ello porque la novedad requiere un cambio en la naturaleza o uso del producto o proceso; el mero cambio en el precio de un producto o de la productividad debido exclusivamente a cambios en el precio de los factores de producción no es una innovación⁸⁴. La exclusión afecta también a la adaptación de productos o procesos debidas a solicitudes u órdenes del cliente, a menos que ello suponga modificaciones sustanciales en las prestaciones de los productos que la propia empresa producía⁸⁵. Los cambios de temporada o cambios cíclicos, que afectan a ciertas industrias de prendas de vestir y que derivan de cambios procedentes de la moda, así como los cambios puramente estéticos o modificaciones técnicas menores con el objeto de diferenciar productos para conseguir un nuevo segmento del mercado o para incrementar la apariencia del producto, no serán considerados como actividades de innovación pues carecen de la nota de la novedad, salvo que como consecuencia de ello se produzcan mejoras o cambios significativos en las propiedades del producto en cuestión o en su funcionamiento⁸⁶.

Del mismo modo, los Manuales de la OCDE tratan de subrayar la vinculación que suponen todas las fases posteriores al desarrollo con las actividades productivas que como tales estarían al margen del concepto de I+D e IT y por lo tanto, en nuestro caso, no serían merecedoras de la deducción tributaria.

⁸² Regla 156 del apartado 4.1 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁸³ Regla 163 del apartado 4.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁸⁴ Regla 165 del apartado 4.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁸⁵ Regla 167 del apartado 4.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁸⁶ Reglas 169 y 170 del apartado 4.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

En este sentido y analizado el primer gran bloque de actividades excluidas del concepto de I+D e IT, el artículo 33.3 LIS se refiere a aquéllas que no implican novedad científica o tecnológica. En particular deben señalarse las siguientes:

- a) Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos. Evidentemente el carácter rutinario del esfuerzo supone que el mismo no represente una mejora sustancial del producto o proceso ya existente. Se trata, en definitiva de una cuestión de gradación que exige valorar qué es un esfuerzo rutinario⁸⁷.
- b) Adaptación de los productos o procesos a los requerimientos de un cliente. Entendemos que la exclusión operará siempre, por supuesto, que ello no suponga una modificación tal que se produzca, de hecho, una innovación en la línea del Manual de Oslo. Sin embargo la normativa española parece algo más restrictiva al excluir de forma tajante este supuesto, sin dejar ninguna puerta abierta a la consideración de tales modificaciones como actividades de I+D e IT⁸⁸.
- c) Cambios periódicos o de temporada. La Ley del impuesto es mucho más restrictiva que la consideración que deriva del Manual de la OCDE que admite en último término y en función de la magnitud de la modificación que la misma sea considerada como actividad de I+D e IT.
- d) Modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares⁸⁹. Dense por reproducidas las consideraciones anteriores sobre la limitación que supone nuestra regulación del artículo 33.3 LIS.

El segundo grupo de actividades excluidas de los conceptos de I+D e IT son aquéllas de producción industrial o provisión de servicios y distribución de bienes y servicios. Estos supuestos han estado tradicionalmente alejados de los conceptos objeto de análisis.

⁸⁷ Contestación a la Consulta vinculante V0074-02, de 27 de diciembre de 2002. En la misma se establece que "las modificaciones periódicas que se realizan en un vehículo existente y cuyo objetivo es introducir nuevos desarrollos de componentes, mejoras técnicas, avances de seguridad, calidad, modificaciones de diseño, etc... deben excluirse del concepto de I+D e IT ya que como dispone la letra a del apartado 3 del artículo 33 LIS, no se considerarán actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (...) los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos". Igualmente se excluye en esta consulta, el mantenimiento de gama de productos como actividades tendentes a introducir modificaciones en los productos de fabricación en serie originadas por medidas de reducción de costes, mejoras de calidad o técnicas, medidas de cumplimiento obligatorio establecidas en la legislación específica o exigencias de los procesos de producción.

⁸⁸ BOSCH Y GUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 56.

⁸⁹ Contestación a la Consulta vinculante V0077-00, de 4 de septiembre de 2000. La adaptación de modelos a las nuevas tendencias, encargando prototipos de nuevos modelos no implican novedad tecnológica, sino modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes, que no otorgan derecho a aplicar la deducción. En idéntico sentido las contestaciones a las consultas V0093-00 y V0094-00 ambas de 13 de diciembre de 2000 mantienen que "los gastos en que incurre la entidad consultante, para adaptar los modelos a las nuevas tendencias, como consecuencia de la caída de la demanda, encargando prototipos de nuevos modelos, no parece que implique una novedad tecnológica en relación con el lanzamiento de un nuevo producto en el mercado, sino modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares, por lo que los mencionados gastos no podrán acogerse a la deducción por actividades de I+D del artículo 33 mencionado".

sis por entenderse que estas actividades suponían la finalización de la fase de aplicación y desarrollo en el proceso de innovación y que por ello quedaban vinculadas a la producción, no mereciendo por tanto el beneficio, en forma de deducción, que la ley del impuesto establece. Sin embargo los Manuales de la OCDE al mencionar las fases del proceso de innovación, en particular la fase de aplicación, menciona algunas actividades que pueden incluirse en el ámbito de la I+D e IT en función de su conexión necesaria para la implementación de las innovaciones. Por el contrario, nuestra ley del impuesto sobre sociedades va a considerar tales actividades que suponen una fase de preproducción, excluidas de forma absoluta por su afección a la actividad productiva de la empresa, de los conceptos de I+D e IT⁹⁰. En este ámbito la ley se refiere a diferentes supuestos excluidos:

- a) la planificación de la actividad productiva. Entiende parte de la doctrina que es preciso distinguir entre la planificación de la actividad productiva de un producto o material nuevo (excluido del concepto) y la planificación inicial para el diseño de un nuevo proceso o sistema de producción (incluida en el concepto)⁹¹.
- b) La preparación y el inicio de la producción⁹², incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas del diseño industrial e ingeniería de producción, expresamente consideradas como innovación tecnológica. El manual de Frascati opta por una concepción algo más amplia y entiende que el denominado ensayo de la producción y la detección y resolución de fallos permite modificaciones sobre los primeras unidades de ensayo para la producción, las cuales ya no constituyen prototipos, al haber sido testeadas previamente. En ocasiones tales actividades pueden requerir una posterior actividad de I+D.

Igualmente los Manuales de la OCDE entienden, fruto de un análisis más pausado del proceso de innovación, que en ocasiones los desarrollos de maquinaria de producción y herramientas, así como los cambios en procesos de control y calidad de producción, desarrollando nuevos métodos o estándares de producción pueden suponer la realización de auténticas actividades de I+D.

⁹⁰ De hecho la contestación a la Consulta V0009-97 de 22 de octubre de 1997, afirma claramente que "los gastos derivados de la definición de las estructuras de fabricación, tiempos, operaciones etc... necesarios para el diseño de producción (...) no pueden considerarse como de I+D, en cuanto que la actividad a al que van referidos no es la de investigación y desarrollo, sino la producción o fabricación. Ciertamente que los nuevos procesos de fabricación pueden venir exigidos por la obtención de un nuevo producto como consecuencia de una actividad de investigación y desarrollo, pero en sí mismos no constituyen tal actividad".

⁹¹ COSÍN OCHAITA, R: "El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo", ob. cit. Pág. 61.

⁹² Como ya hemos mencionado, quedarán excluidos del concepto, las actividades relacionadas con los utilajes y prototipos que tengan una aplicación y utilización en el proceso de producción de la consultante y por lo tanto sean en sí mismos comercializables (Contestación a la consulta V0059-01, de 10 de julio de 2001)

- c) la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o innovación tecnológica. Es ésta una aparentemente importante diferencia entre la concepción de nuestra ley y la concepción de la OCDE, pues tales supuestos de incorporación de maquinaria tienen la consideración de actividades de innovación tecnológica en los Manuales de la OCDE⁹³, mientras que la ley del impuesto sobre sociedades la excluye expresamente en su artículo 33.3 LIS⁹⁴. Nuestro legislador ha querido excluir del concepto tributario cualquier adaptación, una vez finalizado el proyecto y comprobado el prototipo, al entender que las mismas se vinculan a la producción.
- d) Solución de problemas técnicos de procesos productivos ininterrumpidos. Debemos recordar, en este punto, que el Manual Frascati ya planteó la posibilidad de que en la fase de aplicación pudieran surgir problemas técnicos que necesitaran de una auténtica actividad de I+D que debiera, de cumplirse las exigencias del artículo 33.1 LIS, ser incluido en el concepto tributario normativo.
- e) El control de calidad y la normalización de productos y procesos. Ya hemos mencionado, cómo el Manual Frascati mantiene que los cambios en procesos de control y calidad de producción, desarrollando nuevos métodos o estándares de producción pueden suponer la realización de auténticas actividades de I+D.
- f) La prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado. En el ámbito de la OCDE, sin embargo, se entiende que el marketing está conectado con las actividades que tienen por objeto el lanzamiento de un nuevo producto, llevando a cabo estudios de mercados, testeos de mercado, la adaptación del producto a los diferentes mercados y la publicidad del lanzamiento. Todas estas actividades se encontrarían dentro del ámbito de la I+D e IT, según el Manual de Oslo⁹⁵. En definitiva, la idea de la que parten los mismos es la consideración como actividad de innovación

⁹³ Regla 186 de la sección 5.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo. No obstante si las mismas no implicaran en realidad una mejora del proceso tecnológico, aunque fueran necesarios para la producción de un producto tecnológicamente nuevo, no tendrían la consideración de actividades de I+D e IT, (BOSCH YGUALADA, M.: I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre sociedades, ob. cit. Pág. 53).

⁹⁴ Contestación a la consulta V0030-01, de 21 de mayo de 2001. En la misma se mantiene que la incorporación de tecnología (dos robots y una máquina) no tienen la consideración de actividad de I+D e IT pues son inversiones en elementos del inmovilizado de la empresa que forman parte del proceso de producción, aún cuando los mismos supongan una mejora tecnológica del mismo.

⁹⁵ Regla 191 de la sección 5.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

tecnológica de todas aquellas actuaciones que resulten necesarias para implantar un nuevo producto o un producto mejorado⁹⁶.

- g) El establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización. Este concepto queda igualmente excluido, por razones obvias del concepto de I+D e IT en los Manuales de la OCDE⁹⁷.
- h) El adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades⁹⁸. Debe distinguirse claramente este supuesto con los gastos de personal de la entidad que como investigadores cualificados y adscritos en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo llevan a cabo tales actividades.

De nuevo el Manual de Oslo, con un criterio más preciso, entiende que esta formación puede ser una actividad de innovación tecnológica cuando es requerida para la implantación de un producto o proceso nuevo o mejorado tecnológicamente; sin embargo quedará excluido de este concepto de I+D e IT cuando ese entrenamiento-formación esté relacionado con una innovación en la organización, con mejoras creativas del producto o no esté orientado a una mejora concreta en el nivel de productividad de la empresa⁹⁹.

Finalmente el tercer grupo de actividades excluidas de los conceptos de I+D e IT se concreta en una única actividad: La exploración, sondeo o prospección de minerales o hidrocarburos.

A la vista de todo ello podemos mantener que nuestra legislación es más rigurosa y restrictiva que los Manuales de la OCDE a la hora de delimitar negativamente el concepto de I+D e IT, excluyendo del mismo una serie de actividades que son objeto de una mayor matización y delimitación por parte de los manuales referidos. Como se ha puesto de manifiesto, nuestra norma sigue en esencia las exclusiones que la propia OCDE ha planteado, pero obvia un análisis más preciso del proceso de innovación en las empre-

⁹⁶ No se considera incluido en el concepto de I+D o IT aquellas actividades de marketing relacionadas con una innovación de la organización (campañas de promoción de una nueva estructura en la empresa o de su nueva imagen corporativa). También quedaría excluida la campaña de publicidad de un producto para una nueva temporada o para mantener una cuota de mercado de un producto que no ha sido modificado. Regla 197 de la sección 5.3 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁹⁷ Regla 191 de la sección 5.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo.

⁹⁸ Esta exclusión no impide la aplicación de la deducción por gastos de formación profesional del artículo 36 LIS, ni, para las empresas de reducida dimensión, de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación del artículo 33 bis LIS que expresamente recoge en su número 4) de la letra a) del artículo 33 bis.1 LIS como parte integrante del concepto "acceso a internet", la formación del personal de la empresa para su uso.

⁹⁹ Regla 195 y 196 de la sección 5.2 del Capítulo 3 del Manual de Oslo. Este texto pone ejemplos de actividades de formación incluidas en el concepto de innovación tecnológica, como por ejemplo la formación para el personal que permita usar diferentes programas Windows tras la introducción en la firma de una red de PC's basados en ese sistema operativo, y actividades excluidas el mismo, como por ejemplo clases de idiomas, formación sobre los métodos de producción existentes para los nuevos empleados...

sas que llevaría a mantener una delimitación no tan excluyente, sino que siguiendo las directrices trazadas por la OCDE, habría de considerar todas las variables en las que pueden aparecer esas actividades excluidas. En principio el criterio válido es la conexión de las mismas con actividades propias de producción, sin embargo la necesidad de esas actividades para implantar las innovaciones que la empresa ha desarrollado habría de suponer, aunque nuestra ley del impuesto sobre sociedades no es tan generosa, su inclusión en el concepto tributario que se beneficiaría del incentivo fiscal.

4. Reflexión final

A la vista del análisis realizado llegamos al convencimiento de que nuestra Ley del impuesto sobre sociedades ha regulado la deducción para incentivar determinadas actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica tomando como base los conceptos que los Manuales de la OCDE para la medición de tales actividades ha establecido. No obstante, y en ejercicio el legítimo poder tributario de los Estados, tales conceptos no han sido asumidos en su integridad. Antes al contrario nuestra norma se presenta con unos caracteres más restrictivos a la hora de definir los conceptos sobre los que opera el incentivo fiscal que el legislador decide ofrecer.

En particular, nuestra norma parte de un criterio delimitador negativo de carácter excluyente pues entiende que la conexión de la actividad con cualquier fase de preproducción impide su consideración en el ámbito objetivo del concepto de I+D e IT, mientras que los Manuales de la OCDE realizan un análisis más pausado y reflexivo de lo que es e implica el proceso de innovación en una empresa, el cual lleva a matizar ese criterio caso por caso, estudiando las zonas oscuras de la delimitación del concepto y que supone, en ocasiones, una solución distinta a la que nuestro legislador ha planteado.

En este sentido, la expresa consideración de las fases tradicionales del proceso de innovación empresarial que el Manual Frascati recoge, distinguiendo entre investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental, se nos antoja como de necesaria integración en nuestra normativa para conseguir una óptima regulación tributaria de los incentivos que a las referidas actividades se quieran dar. Así entendemos que para evitar los problemas que distintas delimitaciones conceptuales por parte de los diferentes Estados pudieran conllevar, sería conveniente una cierta unificación de conceptos en el ámbito de Estados que forman parte de nuestro entorno económico y político, entorno que podría acomodarse al ámbito de la OCDE. No es del todo adecuado partir de conceptos jurídicos propios y prescindir de los conceptos técnicos, sobre todo en este ámbito relacionado con el conocimiento científico y técnico.

En nuestra opinión debe reflexionarse sobre la conveniencia de adaptar los conceptos tributarios, no el régimen de la deducción ni los porcentajes y límites de la misma, relativos a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica a los conceptos comúnmente aceptados en nuestro entorno y que se han plasmado en los Manuales de la OCDE. Como ha sido puesto de manifiesto, un tratamiento conceptual excesivamente riguroso

y limitativo pudiera circunscribir; en último término, el disfrute del beneficio fiscal a grandes empresas con infraestructura y medios que permitieran inversiones en I+D e IT sometidas a las estrecheces y exigencias conceptuales de la norma tributaria, obstaculizando el acceso a tales incentivos fiscales a pequeñas y medianas empresas con menor capacidad de inversión en conocimiento científico o técnico.

En un contexto de globalización y de feroz competitividad la calidad en la producción de bienes y en el desarrollo de procesos de producción y distribución ha de ser un objetivo al que han de tender las empresas sin que los condicionantes tributarios impidan el máximo y mejor desarrollo de las capacidades de aquéllas. Por ello, la determinación de los conceptos de I+D e IT habría de ser en los distintos Estados lo más uniforme y armonizada posible al objeto de evitar que los procesos de innovación científica y tecnológica se deslocalicen y se asienten en aquellos Estados que, al menos en lo referente al ámbito de tales actividades, delimiten de forma más generosa los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. El régimen jurídico de la deducción, del cual no nos hemos ocupado, quedaría en el ámbito de cada Estado que decidiría el quantum de incentivo tributario que desea aplicar.

En nuestra opinión, un primer paso para ello sería la asunción y consideración de los conceptos que tanto el Manual Frascati como el Manual de Oslo han precisado al objeto de medir las actividades científicas y tecnológicas en el ámbito de los países de la OCDE. ■