

Fiscalidad de la I+D+i



Felipe Alonso Murillo

Fiscalidad de la I+D+i

Tratamiento de los gastos
en el Impuesto sobre Sociedades



coordinadores de la colección:
Juan Vicente García Manjón y
José Luis Marín de la Iglesia

FISCALIDAD DE LA I+D+i

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

QR code es una marca registrada por Denso Wave, inc.

DERECHOS RESERVADOS 2010, respecto a la primera edición en español, por

© Netbiblo, S. L.

netbiblo

www.netbiblo.com

NETBIBLO, S. L.

c/. Rafael Alberti, 6 bajo izq.

Sta. Cristina 15172 Oleiros (La Coruña) – Spain

tlf: +34 981 91 55 00 • fax: +34 981 91 55 11

www.netbiblo.com

editorial@netbiblo.com

Miembro del Foro Europeo de Editores

ISBN: 978-84-9745-488-9

Depósito Legal: C-4240-2010

Directora Editorial: Cristina Seco López

Editoras: Lorena Bello y María Martínez

Imagen interior: © Photosani

Imagen cubierta: © mipan

Producción Editorial: Gesbiblo, S. L.

Impreso en España – Printed in Spain

El autor

Felipe Alonso Murillo es profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Valladolid. Actualmente, ejerce como letrado del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Felipe tiene más de veinte años de experiencia profesional en el estudio y la aplicación práctica del Derecho Tributario. Además, cuenta entre sus obras con otros dos títulos dedicados al análisis de la fiscalidad de las actividades de I+D+i y ha sido evaluador de Proyectos de I+D en el ámbito universitario.

Pocket Innova

La serie POCKET INNOVA nace con el objetivo de acercar la disciplina de la innovación a directivos, académicos, estudiantes y técnicos de empresa interesados en conocer el qué y porqué de la innovación en nuestros días.

En un mundo en constante cambio y evolución, la innovación se ha convertido en la respuesta natural de aquellos que desean aportar soluciones creativas, basadas en el conocimiento y que aporten valor a las organizaciones y a la sociedad.

POCKET INNOVA pretende abordar, con cercanía y rigor, las distintas temáticas que componen la innovación. Para ello, la colección se estructura en cinco grandes bloques temáticos:

- **Tecnología.** Esta sección tiene como objetivo acercar a los lectores la información sobre las tecnologías emergentes, los últimos avances y las aplicaciones a nuevos productos y servicios.
- **Financiación.** Desde las subvenciones hasta el capital riesgo, los *business angels*, el VII Programa Marco de I+D y un largo etcétera, conforman los mecanismos de financiación de la I+D+i, los cuales serán abordados en la serie de una forma clara y práctica.
- **Actores.** Existen multitud de organismos y expertos que trabajan en materia de innovación en España, desde los organismos públicos hasta los privados, fundaciones, centros tecnológicos, expertos, redes... El quién es quién de la innovación en España y en Europa es el objetivo de esta sección.
- **Gestión de la innovación.** Sección central de la serie, la cual incluye metodologías prácticas que se pueden aplicar a la gestión de la innovación en las organizaciones. Desde la implantación de sistemas de I+D+i hasta la gestión de proyectos tecnológicos; desde la vigilancia tecnológica hasta la propiedad industrial y la transferencia tecnológica, todos ellos son temas cruciales para la puesta en marcha de organizaciones innovadoras.
- **Capital humano y creatividad.** Las personas son el elemento central de la innovación, su conocimiento, la creatividad, el trabajo en equipo, el liderazgo para la innovación y muchos otros temas componen una atractiva temática que todos aquellos que quieran adentrarse en el mundo de la innovación deben conocer.

Contenido

Abreviaturas y acrónimos.....	11
Introducción	13
1_ Delimitación de conceptos	
1_1 En los manuales de la OCDE: Frascati y Oslo.....	18
1_2 En el Impuesto sobre Sociedades	35
2_ Tratamiento en la base	
2_1 Tratamiento contable.....	54
2_2 Ajustes fiscales: Libertad de amortización y amortización acelerada.....	66
3_ Tratamiento en la cuota	
3_1 Deducción por actividades de investigación y desarrollo	73
3_2 Deducción por actividades de innovación tecnológica.....	85
3_3 Límites comunes a las deducciones para incentivar determinadas actividades	89

4_ Mecanismos de justificación

4_1 Informes públicos motivados..... 96

4_2 Consultas tributarias 104

4_3 Acuerdos previos de valoración
de gastos e inversiones 110

Bibliografía 115

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

- ☛ AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- ☛ CDTI: Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.
- ☛ DGT: Dirección General de Tributos.
- ☛ ENAC: Entidad Nacional de Acreditación.
- ☛ I+D: Investigación y Desarrollo.
- ☛ I+D+i: Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica.
- ☛ IT: Innovación Tecnológica.
- ☛ LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- ☛ LRJPAC: Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- ☛ NIC: Norma Internacional de Contabilidad.
- ☛ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- ☛ PGC: Plan General de Contabilidad.
- ☛ Pymes: Pequeñas y Medianas Empresas.
- ☛ RICAC 1992: Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas para la valoración del inmovilizado inmaterial.
- ☛ RDEI: Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- ☛ RIS: Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- ☛ TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.



Introducción



La promoción de la ciencia y de la investigación científica y técnica en beneficio del interés general es una obligación impuesta a los poderes públicos por el artículo 44.2 de la Constitución Española de 1978.

El cumplimiento del mandato constitucional comporta la realización de gastos públicos, bien sea de forma directa, financiando o subvencionando la realización de estas actividades, o bien sea de forma indirecta, estableciendo beneficios o incentivos fiscales vinculados a la realización de estas actividades que, en definitiva, minoran los ingresos a percibir por los entes públicos.

La promoción por los poderes públicos de la investigación científica y técnica tiene además una justificación económica, puesto que, como ha dicho Busom (2003), en las actividades de I+D+i se produce un “fallo de mercado” por la diferencia existente entre la rentabilidad privada y la rentabilidad social total de las mismas. En otras palabras, si no hubiera promoción pública algunos proyectos de I+D+i no se emprenderían por no ser rentables para la empresa pese a ser rentables para la sociedad.

Cuando se comparan las fórmulas de incentivación pública de las actividades de I+D+i suele argumentarse —como sostienen Busom (2003) y Tobes Portillo (2003)— que los incentivos fiscales presentan como ventajas, frente a las subvenciones, la inmediatez, la aplicación generalizada y el menor coste de administración; y, como inconvenientes, que *a priori* no se sabe la minoración que van a suponer de los ingresos tributarios y que plantean problemas interpretativos.

Como resume un reciente informe publicado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (2010): “La deducción por realización de actividades de I+D+i es considerada como una de las principales vías para incentivar la innovación empresarial:

- Los efectos económicos sobre la empresa son equiparables a los de la subvención, con el añadido de que al tratarse de una deducción, no se contabiliza como ingreso y, en consecuencia, no está sujeta a tributación.
- Es un sistema objetivo. Todas las empresas pueden aplicar este tipo de deducción al no estar sometido a un régimen de concurrencia competitiva con un presupuesto predefinido.

- La deducción fiscal es proporcional a las actividades de I+D+i desarrolladas por la empresa; cuanto mayor sea el gasto en I+D+i, mayor será la deducción. En el caso de resultados anuales negativos, la deducción podrá ser aplicada en ejercicios posteriores”¹.

Téngase en cuenta, además, que las deducciones fiscales son compatibles con las subvenciones de los programas públicos y, a diferencia de éstas, se aplican por igual a los diferentes sectores empresariales, áreas de conocimiento tecnológico, tamaño de empresa y ubicación geográfica.

Pese a todo lo dicho, la aplicación de las deducciones por I+D+i no se ha generalizado en las empresas españolas. Las razones pueden ser, como puede leerse en uno de los documentos de la fundación COTEC (2004) y en el informe del Ministerio de Ciencia e Innovación antes mencionado (2010): dificultad en identificar y calificar las actividades como I+D (innovación y desarrollo) e IT (innovación tecnológica); creencia de que es necesario disponer de un departamento de I+D; sentimiento de inseguridad jurídica frente a eventuales inspecciones fiscales; y desconocimiento de cómo documentar los proyectos y gastos efectuados².

Esta obra se dedica a despejar esas inseguridades y a paliar tales desconocimientos.

¹ *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D e innovación tecnológica (IT). Informe solicitudes (Ej. Fiscal 2007) y adelanto provisional datos EF 2008*, Madrid, págs. 2 y 3 (www.micinn.es/portal/site/MICINN).

² Documento COTEC, nº 20, *Los incentivos fiscales a la innovación*, págs. 12 y 13 (www.cotec.es). E *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D e innovación tecnológica (IT). Informe solicitudes (Ej. Fiscal 2007) y adelanto provisional datos EF 2008*, ob. cit., pág. 11.



1_Delimitación de conceptos



Este Capítulo 1 del libro pretende dar respuesta al problema interpretativo inicial que plantea el tratamiento de las actividades de I+D e IT en el Impuesto sobre Sociedades: definir, delimitar y diferenciar dichas actividades.

Para realizar adecuadamente la difícil tarea propuesta debe partirse de los conceptos de investigación y desarrollo e innovación en los manuales de la OCDE, puesto que son un referente internacional obligado, con más motivo para un país miembro de esta organización internacional como es España.

Los conceptos de investigación, desarrollo e innovación de los manuales de la OCDE son también utilizados por la Comisión Europea en el *Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación*³, por la Administración Tributaria española, tanto por la Dirección General de Tributos como por los tribunales económico-administrativos, y por los tribunales de justicia.

Como razona el Tribunal Económico Administrativo Central, en caso de duda respecto a la interpretación de las definiciones fiscales puede acudir a los manuales de la OCDE, al amparo del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), conforme al cual: "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Realizado el examen de los conceptos de investigación, desarrollo e innovación en los manuales de la OCDE, se estará en condiciones de analizar los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades, resaltando las diferencias existentes entre ellos, sin olvidar que la Administración tributaria y los tribunales de justicia están obligados a aplicar e interpretar las definiciones fiscales.

1_1 En los manuales de la OCDE: Frascati y Oslo

La OCDE (www.oecd.org) ha elaborado manuales metodológicos para la medición estadística de las actividades de investigación y desarrollo y de las actividades de

³ Documento 2006/C 323/01, Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de diciembre de 2006.

innovación, con el objeto de uniformar los criterios de medición en todos los países miembros, entre ellos se encuentran el *Manual de Frascati* y el *Manual de Oslo*.

El *Manual de Frascati* (2002) determina lo que debe ser considerado como investigación y desarrollo experimental, bajo el título: “Propuesta de norma práctica para encuestas de investigación y desarrollo experimental”.

El *Manual de Oslo* (2005) precisa lo que debe ser considerado como innovación, bajo el título: “Guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación”.

Pese a que la finalidad de ambos es únicamente unificar los datos estadísticos para favorecer la comparación internacional y pese a que carecen de eficacia jurídica—su contenido no es de obligado respeto por los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la OCDE—, el análisis general y extenso que realizan el *Manual de Frascati* y el *Manual de Oslo* sobre las actividades de investigación y desarrollo e innovación, respectivamente, los ha convertido en guías ineludibles para interpretar lo que debe entenderse por tales actividades.

1_1_1 Investigación y desarrollo

El Capítulo 2 del *Manual de Frascati* (2002), dedicado a definiciones y convenciones básicas, comprende las reglas 63 a 151, pero sólo van a analizarse las más relevantes, atendido el objeto de este libro.

El apartado 2.1 del mismo define las **actividades incluidas en la I+D**, reglas 63 y 64:

- ☛ “La investigación y el desarrollo experimental (I+D) comprenden el *trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos*, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el *uso de esos conocimientos para derivar nuevas aplicaciones*” (regla 63).
- ☛ “El término I+D engloba tres actividades: **investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental** (...) La investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden fundamentalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los hechos y fenómenos observables, sin pensar en darles ninguna utilización

o aplicación determinadas. La investigación aplicada consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. El desarrollo experimental consiste en trabajos sistemáticos basados en los conocimientos existentes derivados de la investigación y/o la experiencia práctica, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos; a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes. La I+D engloba tanto la I+D formal realizada en los departamentos de I+D, así como la I+D informal u ocasional realizada en otros departamentos” (regla 64).

Las reglas 65 a 83 del *Manual de Frascati* (2002), que conforman el apartado 2.2 del Capítulo 2, describen las *actividades excluidas de la I+D*.

Estas **actividades excluidas de la I+D** se examinan bajo cuatro epígrafes (regla 66):

- Enseñanza y formación (apartado 2.2.1).
- Otras actividades científicas y tecnológicas afines (apartado 2.2.2).
- Otras actividades industriales (apartado 2.2.3).
- Administración y otras actividades de apoyo (apartado 2.2.4).

Las reglas 84 a 132 resuelven problemas relativos a cada una de estas actividades excluidas de la I+D:

Enseñanza y formación

En cuanto a la enseñanza y formación (apartado 2.2.1), la regla 68 especifica que “deben excluirse la enseñanza y la formación de personal que, en las materias de ciencias naturales, ingeniería, medicina, agricultura, ciencias sociales y humanidades, se imparten en universidades e instituciones especializadas en la enseñanza superior o equivalente. Sin embargo, se debe incluir como parte de la I+D, siempre que sea posible, la investigación efectuada por los estudiantes de doctorado en las universidades”.

Otras actividades científicas y tecnológicas afines

Por lo que respecta a otras actividades científicas y tecnológicas afines (apartado 2.2.2), la regla 69 aclara que *“se deben excluir de la I+D, excepto cuando se efectúan exclusiva o principalmente para un proyecto de I+D, las actividades que se citan a continuación:*

1. Servicios de información científica y técnica:

“Deben excluirse las actividades especializadas de recogida, codificación, registro, clasificación, difusión, traducción, análisis y evaluación realizadas por personal científico y técnico, servicios bibliográficos, servicios de patentes, servicios de difusión y de información científica y técnica o conferencias científicas excepto cuando se realizan exclusiva o principalmente como apoyo a la I+D...” (regla 70).

2. Recogida de datos de interés general:

“Habitualmente, esta actividad se lleva a cabo a través de organismos públicos, que recogen datos de fenómenos naturales, biológicos o sociales que son de interés público general o que solamente la administración dispone de los recursos necesarios para recogerlos. Ejemplo de ello son los mapas topográficos, los levantamientos geológicos, hidrológicos, oceanográficos y meteorológicos y las observaciones astronómicas rutinarias. Se incluye en I+D la recogida de datos realizada exclusiva o principalmente como parte de los procesos de I+D (por ejemplo, los datos sobre las trayectorias y características de las partículas en un reactor nuclear). Se aplica el mismo razonamiento para el tratamiento e interpretación de los datos. Las ciencias sociales en particular, dependen sensiblemente de la recogida precisa de información relativa a la sociedad, por ejemplo, censos, encuestas por muestreo, etc. Si su recogida o tratamiento se realiza con fines de investigación científica, su coste debe atribuirse a la investigación y cubrirá la planificación, sistematización, etc. de los datos, pero cuando los datos se recogen para otros objetivos o con carácter general, como es el caso de las encuestas trimestrales del paro, deben excluirse de la I+D incluso aunque se aprovechen para investigación. Las encuestas de mercado deben excluirse también” (regla 71).

3. **Ensayos y normalización:** “Cubre la actualización de normas nacionales, la calibración de normas secundarias y los ensayos y análisis rutinarios de materiales, componentes, productos, procesos, suelos, atmósfera, etc.” (regla 72).
4. **Estudios de viabilidad:** “La evaluación de proyectos de ingeniería utilizando técnicas existentes, con objeto de proporcionar información adicional antes de decidir su puesta en funcionamiento, no es I+D. En las ciencias sociales, los estudios de viabilidad consisten en examinar las características socioeconómicas y las consecuencias de determinadas situaciones (por ejemplo, un estudio de la viabilidad de un complejo petroquímico en una determinada región). Sin embargo, los estudios de viabilidad de los proyectos de investigación son parte de la I+D” (regla 73).
5. **Asistencia médica especializada:** “Abarca los estudios rutinarios y la aplicación habitual de conocimientos médicos especializados. Puede haber, no obstante, un elemento de I+D en lo que habitualmente se conoce como ‘asistencia médica especializada’ cuando se realiza, por ejemplo, en hospitales universitarios...” (regla 74).
6. **Trabajos de patentes y licencias:** “Se refiere a los trabajos administrativos y jurídicos relativos a patentes y licencias. Sin embargo, los trabajos sobre patentes relacionados directamente con los proyectos de I+D forman parte de la I+D” (regla 75).
7. **Estudios relacionados con la política:** “En este contexto, la palabra ‘política’ se refiere no solamente a la política nacional sino también a la regional y a la local, así como a la de las empresas en el seguimiento de su actividad económica. Los estudios de naturaleza política abarcan actividades tales como el análisis y la evaluación de los programas existentes, las políticas y la actividad de los departamentos ministeriales y de otras instituciones, los trabajos de los departamentos que se ocupan del análisis y del control permanente de fenómenos exteriores (como, por ejemplo, el análisis de los problemas relativos a la defensa y la seguridad nacional) y los trabajos de las comisiones legislativas de investigación relativos al gobierno en general o a la política o funcionamiento de los distintos ministerios” (regla 76).

8. Actividades rutinarias de desarrollo de *software*:

“Las actividades de naturaleza rutinaria relacionadas con el *software* no se consideran I+D. Estas actividades abarcan los trabajos de mejora de sistemas o programas específicos que ya estaban a disposición del público antes del comienzo de los referidos trabajos. Se excluyen igualmente los problemas técnicos que se hayan superado en proyectos anteriores sobre los mismos sistemas operativos y arquitecturas informáticas. Tampoco se clasifican como I+D las tareas rutinarias de mantenimiento informático...” (regla 77).

Otras actividades industriales

En lo atinente a otras actividades industriales (apartado 2.2.3), la regla 78 declara que “se pueden considerar bajo dos epígrafes que, en parte, se superponen”, a saber: Otras actividades de innovación (regla 79) y Producción y actividades técnicas afines (regla 80).

La delimitación y determinación de estas “otras actividades industriales” con respecto a las actividades I+D constituye uno de los principales problemas a la hora de identificar las actividades de I+D, procede por ello examinarla con más detalle:

- **Otras actividades de innovación:** “En el *Manual de Oslo* (OCDE, 1997a) se definen así todas aquellas etapas científicas, técnicas, comerciales y financieras que no son I+D, necesarias para la puesta en marcha de productos o servicios nuevos o mejorados y la explotación comercial de procesos nuevos o mejorados. Esta categoría incluye la adquisición de tecnología (incorporada y no incorporada), el utillaje y la ingeniería industrial, el diseño industrial, otras adquisiciones de capital, el arranque del proceso de fabricación y la comercialización de los productos nuevos y mejorados” (regla 79).
- **Producción y otras actividades técnicas afines:** “Este apartado comprende las actividades previas a la producción industrial, la producción y distribución de bienes y servicios y los diversos servicios técnicos ligados al sector empresarial y a toda la economía en general, así como las actividades afines que utilizan disciplinas incluidas en las ciencias sociales, como los estudios de mercado” (regla 80).

Las reglas específicas para los **problemas en la frontera entre I+D y otras actividades industriales** son las reglas 110 a 130, que conforman el apartado 2.3.4 del Capítulo 2 del *Manual de Frascati* (2002), efectuando un planteamiento general (reglas 110 a 112) y una descripción de casos particulares (reglas 113 a 130), que van a ser brevemente expuestos a continuación.

Dentro del planteamiento general, la regla 110 señala que “ha de tenerse cuidado en excluir las actividades que, aunque indudablemente forman parte del proceso de innovación tecnológica, en raras ocasiones suponen I+D, por ejemplo, la solicitud de patentes y licencias, los estudios de mercado, el arranque del proceso de fabricación, la puesta a punto de maquinaria y herramientas y las modificaciones del proceso de fabricación. Algunas actividades como el utillaje, el desarrollo de procesos y el diseño y construcción de prototipos pueden contener un componente apreciable de I+D, lo que hace difícil identificar con exactitud qué es lo que debe o no considerarse I+D (...) Análogas dificultades pueden surgir a la hora de distinguir entre determinados servicios públicos de naturaleza tecnológica, como la inspección y el control, y las actividades afines a la I+D...”

La regla 111, tras recordar la definición de desarrollo experimental, declara que es difícil trazar con precisión la frontera entre el desarrollo experimental y el desarrollo previo a la producción, por ejemplo, con el que se consiguen ensayos y modelos de demostración para los usuarios, así como la producción concebida para que sea aplicable a todas las situaciones que se presenten en la industria. Sería necesario elaborar una serie de convenciones o criterios para cada tipo de industria. La regla básica establecida originalmente por la Fundación Americana de la Ciencia (NSF) de Estados Unidos proporciona una base práctica que permite juzgar los casos difíciles. La regla, ligeramente ampliada, dice así:

“Si el objetivo principal es introducir mejoras técnicas en el producto o en el proceso, la actividad se puede definir como de I+D. Si, por el contrario, el producto, el proceso o la metodología ya están sustancialmente establecidos y el objetivo principal es abrir mercados, realizar

la planificación previa a la producción o conseguir que los sistemas de producción o de control funcionen armónicamente, la actividad ya no es de I+D.”

La regla 112 transcribe un cuadro con algunos casos ilustrativos de la frontera entre I+D y otras actividades industriales (véase la Tabla 1.1).

Como ya se ha comentado, las reglas 113 a 130 del *Manual de Frascati* (2002) se ocupan de describir los problemas más frecuentes de casos particulares:

- 1. Prototipos:** “Un prototipo es un modelo original que posee todas las cualidades técnicas y todas las características de funcionamiento del nuevo producto...” (regla 114).

“Si se aplica el criterio de la Fundación Americana de la Ciencia, **el diseño, la construcción y los ensayos de los prototipos entran, normalmente, dentro de la definición de I+D.** Esto es así tanto si se fabrica un solo prototipo como si se fabrican varios, sin importar si se construyen consecutiva o simultáneamente. Pero una vez realizadas todas las modificaciones necesarias en el(los) prototipo(s) y efectuados satisfactoriamente todos los ensayos pertinentes, ahí acaba la I+D. **La construcción de varias copias de un prototipo para hacer frente a las necesidades comerciales, militares o médicas, una vez ensayado con éxito el prototipo original, no constituye parte de la I+D,** incluso aunque esta actividad sea llevada a cabo por personal de I+D” (regla 115).

- 2. Plantas piloto:** “La construcción y utilización de una planta piloto forma parte de la I+D, siempre y cuando el objetivo principal sea adquirir experiencia y obtener datos técnicos o de otro tipo que puedan utilizarse en: la evaluación de hipótesis, la elaboración de nuevas fórmulas de productos, el establecimiento de nuevas especificaciones de producto terminado, el diseño de equipo y estructuras especiales necesarios para un nuevo proceso, la redacción de instrucciones de funcionamiento o manuales sobre el proceso” (regla 116).

“Si una vez finalizada la fase experimental, la planta piloto funciona como unidad normal de

Tabla 1.1. Algunos casos ilustrativos de la frontera entre I+D y otras actividades industriales.

Materia	Tratamiento	Observaciones
Prototipos	Se incluyen en I+D.	Siempre que el objetivo principal sea la realización de mejoras.
Planta piloto	Se incluye en I+D.	Siempre que el objetivo principal sea la I+D.
Diseño industrial y dibujo técnico	Se incluyen en I+D sólo en parte.	Se incluye el diseño necesario para las actividades de I+D. Se excluye el diseño para los procesos de producción.
Ingeniería industrial y puesta a punto de maquinaria y herramientas	Se incluyen en I+D sólo en parte.	Se incluye la I+D “retroactiva” y las actividades de puesta a punto de maquinaria y herramientas e ingeniería industrial asociadas a la elaboración de nuevos productos y procesos de producción.
Producción a título experimental	Se incluyen en I+D sólo en parte.	Se incluye si la producción requiere ensayos a escala natural, con los subsiguientes estudios de diseño e ingeniería. Se excluyen las restantes actividades asociadas.
Servicio postventa y detección de averías	Se excluyen de I+D.	Excepto la I+D “retroactiva” .
Trabajos relacionados con patentes y licencias	Se excluyen de I+D.	Todos los trabajos administrativos y jurídicos relacionados con patentes y licencias (salvo los relacionados directamente con proyectos de I+D).
Ensayos rutinarios	Se excluyen de I+D.	Se excluye incluso si son realizados por personal de I+D.
Recogida de datos	Se excluye de I+D.	Se excluye salvo que sea parte integrante de la I+D.
Servicios públicos de inspección, control y aplicación de normas y reglamentos	Se excluyen de I+D.	

Fuente: OCDE, 2002.

producción comercial, a partir de ese momento no puede considerarse que su actividad sea I+D, incluso aunque la planta continúe denominándose ‘planta piloto’. Puesto que el objetivo fundamental de una planta piloto no es de carácter comercial, en principio es irrelevante que una parte o la totalidad de su producción pueda acabar siendo vendida. Los ingresos así obtenidos no deben ser deducidos del coste de la I+D” (regla 117).

- 3. Producción experimental:** “Una vez que un prototipo ha sido probado satisfactoriamente y se le han realizado las modificaciones necesarias, comienza la fase de producción. Este proceso está unido a la producción a escala industrial y puede implicar la modificación del producto o del proceso, la formación de personal en las nuevas técnicas o la utilización de nuevas máquinas. **A menos que exija nuevos trabajos de diseño y de ingeniería, el arranque del proceso de producción no debe considerarse I+D**, puesto que su objetivo principal ya no es la mejora del producto sino la puesta en marcha del proceso de producción. **Las primeras unidades experimentales obtenidas en una producción masiva en serie no deben considerarse prototipos de I+D**, aun cuando, de forma poco rigurosa, se las designe bajo este nombre” (regla 120).
- 4. Averías e imprevistos:** “Las averías e imprevistos a veces demuestran la necesidad de realizar actividades complementarias de I+D, pero lo más frecuente es que la detección de los defectos de funcionamiento dé lugar a modificaciones menores de los equipos y los procesos formales. Por consiguiente, **esas actividades no deben incluirse en la I+D**” (regla 122).
- 5. I+D “retroactiva”:** “Una vez que un nuevo producto o proceso haya generado unidades de producción, pueden aparecer todavía problemas técnicos que es necesario resolver y alguno de ellos pueden requerir nueva I+D. Esta I+D ‘retroactiva’, **debe incluirse como I+D**” (regla 123).

6. Diseño industrial: “El gran volumen de trabajos de diseño en un sector industrial está orientado a los procesos de producción y **no se clasifica como I+D**. No obstante, **sí deben incluirse como I+D** algunos elementos del trabajo de diseño, tales como **los planos y dibujos destinados a definir procesos, las especificaciones técnicas y las características de funcionamiento necesarios para la concepción, desarrollo y fabricación de nuevos productos y procesos**” (regla 124).

7. Puesta a punto de maquinaria y herramientas e ingeniería industrial: “En la mayoría de los casos, las fases de puesta a punto de maquinaria y herramientas y de ingeniería industrial de un proyecto **se consideran parte del proceso de producción**” (regla 126).

“No obstante, si el proceso de puesta a punto de maquinaria y herramientas da lugar a nuevas actividades de I+D, tales como desarrollos en las máquinas y herramientas de producción, modificaciones de los procedimientos de producción y control de calidad o desarrollo de nuevos métodos y normas, tales actividades **se clasifican como I+D**” (regla 128).

“La I+D ‘retroactiva’ originada en la fase de puesta a punto de maquinaria y herramientas debe incluirse en la I+D” (regla 129).

Administración y otras actividades de apoyo

Con respecto al último grupo de actividades excluidas de la I+D, administración y otras actividades de apoyo (apartado 2.2.4), se distinguen dos aspectos: actividades solamente de financiación de I+D (regla 82); y actividades de apoyo indirectas (regla 83).

Para cerrar este análisis de los apartados 2.2 y 2.3 del Capítulo 2 del *Manual de Frascati* (2002), deben examinarse las reglas 84 y 85 que integran el subapartado 2.3.1: **“Criterios básicos para diferenciar la I+D de las actividades afines”**.

Según la regla 84: “el **criterio básico** que permite distinguir la I+D de actividades afines es **la existencia**

Tabla 1.2. Criterios suplementarios para diferenciar la I+D de otras actividades científicas, tecnológicas e industriales afines.

A	¿Cuáles son los objetivos del proyecto?
B	¿Existe un elemento nuevo o innovador en ese proyecto? ¿Busca fenómenos, estructuras o relaciones desconocidas hasta ahora? ¿Supone una nueva forma de aplicar conocimientos o técnicas? ¿Existe una posibilidad significativa de que más de una organización tenga un conocimiento mejor (en extensión o profundidad) de fenómenos, relaciones o principios de manipulación? ¿Se pueden plantear resultados?
C	¿Qué personal trabaja en el proyecto?
D	¿Cuáles son los métodos utilizados?
E	¿Qué programa financia el proyecto?
F	¿En qué medida las conclusiones o los resultados o hallazgos de este proyecto pueden tener carácter general?
G	¿Estaría mejor clasificado el proyecto como otra actividad científica, tecnológica o industrial?

Fuente: OCDE, 2002.

en el seno de la I+D de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre científica y/o tecnológica; o dicho de otra forma, la I+D aparece cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto de conocimientos y técnicas básicas habitualmente utilizadas en el sector de que se trate”.

La mayoría de la doctrina interpreta el alcance de esta novedad intrínseca a las actividades de I+D como absoluto o general, es decir, “que nunca antes se haya dado en el conjunto de todo el saber científico-tecnológico mundial”⁴.

Esta misma regla 84 sugiere algunos **criterios suplementarios de distinción**, formulándolos como preguntas respecto a la actividad concreta que se trate de identificar (véase la Tabla 1.2).

⁴ Confróntese, Bosch Ygualada, M. (2002): *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*. C.I.S.S., págs. 91 y ss.

Aclara la regla 85 que, **“según estos criterios, un determinado proyecto puede ser I+D si se realiza por una cierta razón, pero no lo será si se lleva a cabo por otra razón”**, por ejemplo: “(...) las actividades de I+D ejecutadas en la industria de la ingeniería mecánica suelen estar muy vinculadas al trabajo de diseño y dibujo técnico. Generalmente, en las pequeñas y medianas empresas de este sector industrial no existe un departamento especial de I+D, y tales actividades son efectuadas muy a menudo bajo el título general de ‘estudios y proyectos’. Cuando los cálculos, proyectos, planos e instrucciones de funcionamiento se realizan para la construcción y puesta en marcha de plantas piloto y de prototipos, se deberían incluir en I+D, pero si se llevan a cabo para la preparación, ejecución y mantenimiento de producción normalizada (por ejemplo, plantillas, máquinas herramienta) o para la promoción de la venta de productos (por ejemplo, ofertas, folletos y catálogos de piezas de recambio) deberían excluirse de la I+D”.

El apartado 2.4, titulado **“Identificación de la I+D en las actividades de desarrollo de *software*, en las ciencias sociales y las humanidades y en las actividades del sector industrial de servicios”**, constituye el último de los que conforman el Capítulo 2 del *Manual de Frascati* (2002) y engloba las reglas 133 a 151, de las que procede destacar tres:

1. La regla 137 reconoce que **“el desarrollo de *software*, por su propia naturaleza, dificulta la identificación del componente de I+D, si es que existe**. El desarrollo de programas informáticos es una parte integrante de numerosos proyectos que, en sí mismos, no tienen ningún componente de I+D. No obstante, el desarrollo del *software* de tales proyectos **se puede clasificar en I+D siempre que se produzca un avance en el campo de la informática**. Normalmente, esos avances son generalmente evolutivos más que revolucionarios. Por tanto, la actualización a una versión más potente, la mejora o la modificación de un programa o de un sistema ya existente, pueden clasificarse en I+D si aportan progresos científicos y/o tecnológicos que dan lugar a mayor conocimiento. El uso de *software* para una nueva aplicación o finalidad no constituye en sí mismo un progreso”.

2. La regla 140 enumera **supuestos de I+D en la informática:**

- “La I+D que dé lugar a nuevos teoremas y algoritmos en el área de la informática teórica.
- El desarrollo de tecnologías de la información en lo relativo a sistemas operativos, lenguajes de programación, gestión de datos, programas de comunicaciones y herramientas para el desarrollo de *software*.
- El desarrollo de tecnologías de Internet.
- La investigación en métodos de diseño, desarrollo, adaptación y mantenimiento de *software*.
- El desarrollo de *software* que produzca avances en los planteamientos genéricos para la captura, transmisión, almacenamiento, recuperación, tratamiento o presentación de información.
- El desarrollo experimental cuyo fin sea resolver la falta de conocimientos tecnológicos necesarios para desarrollar un sistema o programa informático.
- La I+D en herramientas o tecnologías de *software* en áreas especializadas de la informática (procesamiento de imágenes, presentación de datos geográficos, reconocimiento de caracteres, inteligencia artificial y otras)”.

3. Por último, la regla 141 declara, con alcance general, que **“las actividades informáticas que sean de naturaleza rutinaria y que no impliquen avances científicos o técnicos o no resuelvan incertidumbres tecnológicas no deben considerarse I+D”**, poniendo algunos ejemplos:

- “*Software* de aplicación comercial y desarrollo de sistemas de información que utilicen métodos conocidos y herramientas informáticas ya existentes.
- El mantenimiento de los sistemas existentes.
- La conversión o traducción de lenguajes informáticos.
- La adición de funciones de usuario a las de aplicaciones informáticas.
- La depuración de sistemas informáticos.
- La adaptación de *software* existente.
- La preparación de documentación para el usuario”.

1_1_2 Innovación

El Capítulo 3 del *Manual de Oslo* (2005) está dedicado a definiciones básicas y comprende las reglas 144 a 226, pero sólo van a analizarse las más relevantes, teniendo en cuenta el objeto de este libro.

El *Manual de Oslo* (2005) no se ciñe, como sucedía en sus anteriores ediciones, a la innovación tecnológica de producto y proceso porque, como dice su Prólogo: “Cada vez más, se había tomado conciencia de que el concepto de innovación TPP (Tecnológica de Producto y Proceso) no reflejaba de una forma adecuada gran parte de la innovación en el sector servicios. *Se decidió, pues, tratar en esta revisión la cuestión de la innovación no tecnológica.* Para ello, se ha ampliado el campo de lo que se considera como innovación y se han incluido dos nuevos tipos: la innovación en mercadotecnia y la innovación organizativa...”.

Las innovaciones de producto y proceso constituirían innovaciones tecnológicas, mientras que las de mercadotecnia y organización constituirían innovaciones no tecnológicas, así se desprende del Prólogo del *Manual de Oslo* (2005) y de su regla 155: “Las innovaciones de producto y las innovaciones de proceso están estrechamente vinculadas a los conceptos de innovación tecnológica de producto e innovación tecnológica de proceso. Las innovaciones referentes a mercadotecnia y organización amplían el abanico de innovaciones cubierto por el presente manual en comparación con la definición anterior”.

La **definición de la innovación** aparece contemplada en la regla 146 como sigue: “Una innovación es la **introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, producto** (bien o servicio), **de un proceso, de un nuevo método de comercialización o de un nuevo método organizativo**, en las prácticas internas de la empresa, la organización del lugar de trabajo o las relaciones exteriores”.

La presencia de innovación demanda **como mínimo** que **el producto, el proceso, el método de comercialización o el método de organización sean nuevos (o significativamente mejorados) para la empresa.**

Este concepto engloba los productos, los procesos y los métodos que las empresas son las primeras en desarrollar y aquellos que han adoptado de otras empresas u organizaciones (regla 148).

Todos los tipos de innovación deben haber sido introducidos. “Se dice que un *nuevo producto* (o *mejorado*) se ha introducido *cuando ha sido lanzado al mercado*. Se dice que un *proceso*, un *método de comercialización* o un *método de organización* se ha introducido *cuando ha sido utilizado efectivamente en el marco de las operaciones de una empresa*” (regla 150).

Las actividades innovadoras son el conjunto de operaciones científicas, tecnológicas, organizativas, financieras y comerciales que conducen efectivamente, o tienen por objeto conducir, a la introducción de innovaciones (regla 149), y una innovación se entiende introducida cuando ha sido lanzada al mercado o efectivamente utilizada en las operaciones de una empresa, por tanto, para la OCDE el intento considerado como innovación que no supone la culminación de la misma sólo puede tener su justificación en actividades de I+D, pues pudiendo éstas formar parte de un proyecto de innovación no requieren la consecución de un resultado concreto.

Hechas las anteriores consideraciones comunes, procede detenerse en el examen de cada una de las modalidades de innovación contempladas en el *Manual de Oslo* (2005): producto, proceso, mercadotecnia y organización (regla 145).

1. Una **innovación de producto** se corresponde con la introducción de un bien o de un servicio nuevo o, significativamente mejorado, en cuanto a sus características o en cuanto al uso al que se destina. Esta definición incluye la mejora significativa de las características técnicas, de los componentes y los materiales, de la informática integrada, de la facilidad de uso u otras características funcionales (regla 156).
– “Los **nuevos productos** son bienes y servicios que difieren significativamente, desde el punto de vista de sus características o el uso al cual se destinan, de los productos preexistentes en la empresa...” (regla 158).

- “Las **mejoras significativas** de los productos existentes se producen cuando se introducen cambios en los materiales, componentes u otras características que hacen que estos productos tengan un mejor rendimiento...” (regla 160).
 - “Las **innovaciones de producto en los servicios** pueden incluir mejoras significativas en la manera en que los servicios se prestan (en términos de eficiencia o rapidez, por ejemplo), la adición de nuevas funciones o características a servicios existentes, o la introducción de servicios enteramente nuevos...” (regla 161).
2. Una **innovación de proceso** es la introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, proceso de producción o de distribución. Ello implica cambios significativos en las técnicas, los materiales y/o los programas informáticos (regla 163).
 3. Una **innovación de mercadotecnia** es la aplicación de un nuevo método de comercialización que implique cambios significativos del diseño o el envasado de un producto, su posicionamiento, su promoción o su tarificación (regla 169).
 4. Finalmente, una **innovación de organización** es la introducción de un nuevo método organizativo en las prácticas, la organización del lugar de trabajo o las relaciones exteriores de la empresa (regla 177).

Las reglas 198 a 204 describen **cambios que no se consideran innovaciones**:

- El cese de la utilización de un proceso, de un método de comercialización, de un método de organización o de la comercialización de un producto (regla 198).
- La simple sustitución o ampliación de equipos (regla 199).
- Cambios que se derivan solamente de la variación en el precio de los factores (regla 200).
- Producción personalizada (reglas 201 y 202).
- Modificaciones estacionales regulares y otros cambios cíclicos (regla 203).
- Comercialización de productos nuevos o significativamente mejorados (regla 204).

Decir, para terminar, que la novedad que debe incluir toda innovación puede presentar tres formas:

1. La **novedad para la empresa** es la exigencia mínima para reconocer una innovación (regla 207).
2. La **novedad para el mercado** es la exigencia intermedia para reconocer una innovación. Se produce cuando la empresa es la primera en lanzar la innovación en su mercado, entendido como aquel en que se integra la empresa y sus competidores, pudiendo referirse a una región geográfica o a una gama de productos (regla 209).
3. La **novedad para el mundo entero** es la exigencia máxima para reconocer una innovación. Se produce cuando la empresa es la primera en lanzar la innovación en todos los mercados y en todos los sectores de actividad, nacionales e internacionales (regla 210).

1_2 En el Impuesto sobre Sociedades

Los conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica aparecen contemplados únicamente en el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS, en lo sucesivo), precepto que regula la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, pero dichos conceptos deben aplicarse en todos aquellos casos en que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades los utilice, porque esto es lo que demanda una interpretación sistemática del mismo.

La ambigüedad de los términos empleados por el legislador tributario para conceptuar la investigación y desarrollo e innovación tecnológica unida a la dificultad intrínseca que plantea la identificación de estas actividades en un proyecto concreto han motivado un profuso empleo de las consultas tributarias a la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante), que tienen gran

Figura 1.1. Deducciones por I+D e innovación tecnológica: Definiciones.

I+D		i
INVESTIGACIÓN	DESARROLLO	INNOVACIÓN TECNOLÓGICA
Indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico.	Aplicación de los resultados de la investigación (...) para la fabricación de nuevos materiales o productos para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos y sistemas preexistentes.	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.
Art. 35.1.a)TRLIS	Art. 35.1.a)TRLIS	Art. 35.1.a)TRLIS
Mejora tecnológica sustancial significativa		
Novedad objetiva		Novedad subjetiva

Fuente: *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D e innovación tecnológica (IT). Informe solicitudes (Ej. Fiscal 2007) y adelanto provisional datos EF 2008.* Ministerio de Ciencia e Innovación, Madrid, junio de 2010, pág. 4.

⁵ Las contestaciones a las consultas tributarias más relevantes pueden consultarse en: www.meh.es.

⁶ Las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central pueden consultarse en: www.meh.es.

importancia en la interpretación de los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, siendo la mayoría de las contestaciones vinculantes para la Administración tributaria, en los términos que se verán en el Capítulo 4 de esta obra⁵.

No faltan tampoco resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central⁶ y sentencias de los tribunales de justicia interpretando en supuestos concretos la concurrencia de actividades de I+D o de IT.

Como pórtico de este apartado puede servir la Figura 1.1.

1_2_1 Investigación y desarrollo

Los conceptos de investigación y desarrollo aparecen contemplados en el apartado a) del artículo 35.1 del TRLIS, cuyo contenido se ordena en cuatro párrafos que van a analizarse detalladamente.

De acuerdo con el primer inciso del párrafo primero: “se considerará *investigación* a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”.

La definición trascrita es prácticamente idéntica a la contemplada en la Cuenta 200 del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) y del Plan General de Contabilidad para pymes (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre), en la que se considera como investigación a “la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superiores en los terrenos científico o técnico”.

Muy similar es también la definición contemplada en la Norma Internacional de Contabilidad número 38 (NIC, en lo sucesivo): “investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos”.

Las características predicables de la investigación, de acuerdo con la definición del artículo 35.1.a) del TRLIS, son perfectamente identificables con las otorgadas a la investigación en el *Manual de Frascati* (2002):

- Exige una indagación original planificada, es decir, consciente, novedosa e intencionada, no casual o accidental.
- Debe perseguir el descubrimiento de nuevos conocimientos, es decir, la “producción de conocimiento”, y “una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”, lo que implica resolver alguna incertidumbre científica y/o tecnológica cuya resolución no sea evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto de conocimientos y técnicas básicas habitualmente utilizadas en el sector del que se trate. La novedad debe ser por tanto general, objetiva y, como interpreta la mayoría de la doctrina⁷, absoluta, mundial.

⁷ Confróntense la exposición que realiza Bosch Ygualada, M. (2002): *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., págs. 91 y 96.

- Aparece desvinculada del resultado, en el sentido de que no requiere la obtención de un resultado concreto.
- Acoge tanto la investigación básica como la investigación aplicada. Una superior comprensión en el ámbito científico sin más pretensiones es investigación básica, mientras que una superior comprensión en el ámbito tecnológico implica una pretensión de aplicabilidad práctica.

Con arreglo al segundo inciso del párrafo primero del artículo 35.1.a) del TRLIS: “se considera (...) *desarrollo* a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes”.

Esta definición fiscal es parecida a la contemplada por la NIC número 38, “desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial”, pero más amplia y específica que la prevista en la Cuenta 201 del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad para pymes, que califican como desarrollo a “la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial”.

El desarrollo, tal y como está definido en el artículo 35.1.a) del TRLIS, puede provenir de la investigación, propia o ajena, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, lo que permite desligar las actividades de investigación de las actividades de desarrollo⁸.

Aunque no se especifique, como hacen los manuales de la OCDE, que se refiere a trabajos sistemáticos, el desarrollo ha de ser una actividad planificada con un objetivo predeterminado, sin que sea necesaria la consecución de un resultado.

Se arriesga en el intento por conseguir un nuevo producto o proceso o una mejora tecnológica sustancial de los productos o procesos preexistentes, sin tener

⁸ Véase, a título de ejemplo, la contestación de la DGT a la consulta tributaria vinculante V0078-03, de 23 de septiembre de 2003.

la certeza de que se conseguirá el objetivo propuesto. El “fracaso” de la actividad de desarrollo justifica su realización por cuanto supone la obtención de un nuevo conocimiento.

El objetivo del desarrollo puede ser la mejora tecnológica sustancial de productos o procesos preexistentes pero esto no significa que la actividad de desarrollo consista en partir de un producto o proceso existentes para mejorarlos, no puede confundirse la actividad a realizar con el objetivo que la misma pretende.

La actividad de desarrollo parte de un conocimiento, de un saber susceptible de ser aprovechado y le busca una utilidad práctica, obteniendo como resultado final un nuevo producto o proceso o una mejora tecnológica sustancial de los productos y procesos preexistentes.

Aunque no se aclare expresamente, como hacen los manuales de la OCDE, el término “productos” debe entenderse que comprende tanto bienes como servicios⁹.

Puede concluirse este análisis del primer párrafo del artículo 35.1.a) del TRLIS afirmando que este precepto regula el desarrollo experimental de los manuales de la OCDE, puesto que, en todo caso, la actividad de desarrollo exige una novedad objetiva o absoluta, que se produce cuando por primera vez se realiza cierta aplicación de un determinado conocimiento o saber científico, en definitiva, cuando se “crea” tecnología o se realiza por vez primera una nueva aplicación de tecnología existente.

El párrafo segundo del artículo 35.1.a) del TRLIS establece que “se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”.

Este párrafo comienza con la expresión, “se considerará también actividad de investigación y desarrollo”, dando a entender que a continuación se indicarán una serie de actividades distintas a la definición general, cuando en realidad estas “nuevas” actividades no son más que la

⁹ Esta interpretación ha sido admitida por la DGT en su contestación a la consulta tributaria vinculante V0086/00, de 9 de octubre de 2000.

concreción o materialización —como el propio párrafo señala— de la investigación y el desarrollo. Por si esto no fuera bastante, incluye una relación de actividades que aparecen reflejadas también en el párrafo segundo del artículo 35.2.a) del TRLIS, referido al concepto de innovación tecnológica, lo que dificulta su interpretación.

Sólo la presencia de una novedad objetiva permite entender que existe una actividad de desarrollo, pero no hubiera estorbado en la definición general de desarrollo el calificativo “experimental” para evitar posibles equívocos en su interpretación.

Hechas estas consideraciones, procede examinar cada una de las actividades de investigación y desarrollo contempladas en el párrafo segundo del artículo 35.1.a) del TRLIS:

1. “La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño”.

Sólo cuando el plano, esquema o diseño resulte necesario para las actividades de I+D podrá incluirse entre dichas actividades.

2. “La creación de un primer prototipo no comercializable”.

De acuerdo con la regla 114 del *Manual de Frascati* (2002): “un prototipo es un modelo original que posee las características técnicas y de funcionamiento del nuevo producto...”.

La DGT considera que los prototipos “forman parte de esta actividad de desarrollo en cuanto no tengan valor económico por sí mismos por cuanto no puedan comercializarse o bien no puedan utilizarse en el proceso de producción de la empresa. De acuerdo con lo anterior, no formará parte de la base de la deducción el gasto por los utillajes y prototipos creados en la actividad de desarrollo... en cuanto tengan una aplicación o utilización en el proceso de producción...”¹⁰.

Esta última interpretación no permite distinguir la creación del primer prototipo no comercializable que debe considerarse actividad de desarrollo, conforme al párrafo segundo del artículo 35.1.a) del TRLIS, de la creación del primer prototipo no comercializable que debe considerarse actividad de innovación tecnológica, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 35.2.a) del TRLIS. Ambos prototipos no deben ser comercializables ni utilizables en el proceso de producción de la empresa. La diferencia está en el alcance de

¹⁰ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0059-01, de 10 de julio de 2001.

la novedad, absoluta u objetiva para ser desarrollo, relativa o subjetiva para ser innovación tecnológica.

En un sentido literal, la expresión “primer prototipo” podría entenderse equivalente a único prototipo, lo que supondría no seguir la regla 115 del *Manual de Frascati* (2002), que incluye dentro de la definición de desarrollo, “el diseño, la construcción y los ensayos de los prototipos (...) tanto si se fabrica un solo prototipo como si se fabrican varios, sin importar si se construyen consecutiva o simultáneamente. Pero una vez realizadas todas las modificaciones necesarias en el(los) prototipo(s) y efectuados satisfactoriamente todos los ensayos pertinentes, ahí acaba la I+D”.

La DGT parece manifestarse a favor de una interpretación amplia, puesto que utiliza el plural al contestar que los prototipos “forman parte de esta actividad de desarrollo en cuanto no tengan valor económico por sí mismos por cuanto no puedan comercializarse o bien no puedan utilizarse en el proceso de producción de la empresa. De acuerdo con lo anterior, no formará parte de la base de la deducción el gasto por los utillajes y prototipos creados en la actividad de desarrollo... en cuanto tengan una aplicación o utilización en el proceso de producción...”¹¹.

Admitiría así que la actividad de desarrollo dé lugar a la creación de varios prototipos, entendiendo que la misma finaliza cuando se fabrica el prototipo original definitivo¹².

Esta interpretación amplia es, por otra parte, la defendida reiteradamente por la DGT en relación con el primer prototipo no comercializable considerado como innovación tecnológica —de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 35.2.a) del TRLIS—¹³.

El problema descrito se resolvería utilizando la expresión “prototipos” en lugar de “primer prototipo”, tanto en los supuestos en que su creación se considera investigación y desarrollo como en los que se considera innovación tecnológica.

3. “Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”.

¹¹ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0059-01, de 10 de julio de 2001.

¹² Esta es la opinión de Bosch Ygualada (2002): *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 101. También de Calvo Vergez (2010): *La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*, Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra, pág. 45.

¹³ Véanse las contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0751-09, de 8 de abril de 2009; V0762-09, de 13 de abril de 2009, y V0974-09, de 6 de mayo de 2009.

Estos proyectos de demostración inicial o proyectos pilotos también pueden ser actividades de innovación tecnológica, por lo que para determinar si son actividades de desarrollo o son actividades de innovación tecnológica habrá de atenderse nuevamente al alcance de la novedad, objetiva en el desarrollo y subjetiva en la innovación tecnológica.

El tercer párrafo del artículo 35.1.a) del TRLIS dispone: "Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, 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".

La inclusión del diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos dentro de la definición de I+D no resulta coherente, ni siquiera considerándolo como un "muestrario prototipo", que es la interpretación defendida por la DGT¹⁴, por el Tribunal Económico Administrativo Central¹⁵ y por algún Tribunal Superior de Justicia¹⁶, puesto que el encaje natural de estas actividades de diseño y elaboración del muestrario está entre las actividades de innovación tecnológica, tal y como hace el artículo 35.2.a) del TRLIS, aunque restringido a los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

La anómala situación descrita es fruto de la decisión del legislador de mantener el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos dentro del concepto de investigación y desarrollo, como ocurría antes de regular el concepto de innovación tecnológica¹⁷, cuando se trata de una tarea preparatoria para la comercialización del producto, que realmente constituye una actividad de innovación tecnológica.

El cuarto y último párrafo del artículo 35.1.a) del TRLIS establece que "también se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de *software* avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de

¹⁴ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0031-01, de 21 de mayo de 2001.

¹⁵ Resoluciones de 15 de octubre de 2004 (expediente 3117/2001) y 29 de mayo de 2008 (expediente 1458/2006).

¹⁶ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 723/2005, de 4 de octubre de 2005 (recurso 1004/2004, Fundamento Jurídico 2º) y 2/2007, de 2 de enero de 2007 (recurso 3142/2005, Fundamento Jurídico 3º).

¹⁷ La introducción del concepto de innovación tecnológica en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se produjo por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde el 1 de enero de 2000.

sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el *software*".

Técnicamente hablando, el párrafo transcrito es el más defectuoso de todos los que conforman el artículo 35.1.a) del TRLIS.

Se establece, como *regla general*, que la concepción de *software* avanzado sólo se considerará investigación y desarrollo cuando "suponga un progreso científico o tecnológico significativo...", y hasta aquí, a pesar de estar regulado como si fuera un supuesto aparte, la redacción encaja con la definición general de las actividades de I+D, el problema es que se especifica el único progreso posible: "el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos o (...) la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos". Esta conceptualización del progreso científico y tecnológico en el *software* es demasiado restrictiva.

La dificultad que plantea la identificación del componente de I+D en el desarrollo del *software* se pone de manifiesto con toda su crudeza en la regla general transcrita, inexplicable salvo que el legislador haya querido restringir su ámbito de aplicación hasta un límite impracticable para la mayoría de las empresas¹⁸, lo que parece poco probable. Pero, incluso sin esa intención, esta regla general es excesivamente limitada.

De todas las posibilidades de I+D en el ámbito de la informática que contempla la regla 140 del *Manual de Frascati* (2002), el TRLIS admite sólo una que se mueve en el ámbito de la informática teórica.

La DGT ha interpretado de forma sumamente restrictiva el concepto de *software* avanzado, considerando que sólo habrá un progreso científico o tecnológico significativo cuando se desarrollen nuevos teoremas y algoritmos o se creen sistemas operativos y lenguajes nuevos, considerando cualesquiera otras actividades relacionadas con el *software* como habituales o rutinarias.

Con esta regulación y con la interpretación restrictiva que se hace de la misma, como resume Bosch Ygualada (2003): "las actividades consistentes en los desarrollos

¹⁸ Confróntese Bosch Ygualada, M. (2002): *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., págs. 109 y 110.

de sistemas operativos, los desarrollos del *middleware*, la concepción de nuevos programas para Internet, el diseño de agentes y tutores inteligentes, los programas de simulación virtual de entornos físicos, los programas para la mejora de la imagen tridimensional, los procesadores de lenguaje y el *software* para relación de bases de datos (...) no suponen un progreso científico-tecnológico suficiente para ser merecedoras de la deducción por I+D”¹⁹.

La infructuosa regulación e interpretación de este supuesto de I+D podría quedar parcialmente compensada si las actividades relacionadas con el *software* que no se consideran de I+D en el TRLIS, pero que tampoco son actividades habituales o rutinarias relacionadas con el *software*, con arreglo al *Manual de Frascati* (2002), pudieran acogerse a la deducción por innovación tecnológica del artículo 35.2 del TRLIS, el problema es que esta deducción sólo podrá aplicarse si la actividad responde a los cuatro supuestos tasados en la letra b) de ese artículo 35.2 del TRLIS.

Esta interpretación tan restrictiva de las actividades de investigación y desarrollo cuando se manifiestan en forma digital no está justificada y sólo resulta avalada por el tenor literal del párrafo cuarto del artículo 35.1.a) del TRLIS, porque una interpretación sistemática del mismo permitiría entender que las alusiones que hace al desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos y a la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos no son excluyentes, sino ejemplificativas de supuestos en los que la concepción de *software* avanzado supone un progreso científico o tecnológico significativo, pero no es esto lo que ha interpretado la DGT, y tampoco está claro que sea esta interpretación amplia la que termine imponiéndose en los tribunales de justicia, por lo que el legislador debería reconducir el concepto de *software* avanzado al concepto general de investigación y desarrollo.

Para terminar procede exponer la *regla especial* prevista para el *software* avanzado destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. El tenor literal del párrafo cuarto de la letra a) del artículo 35.1 del TRLIS dice: “También se considerará investigación y desarrollo la concepción de *software* avanzado (...) que esté destinado

¹⁹ “I+D+i: deducciones fiscales en el sector de las nuevas tecnologías”, *Gaceta Fiscal*, número 224, págs. 43 y 44.

a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información”.

La interpretación lógica y sistemática de esta regla especial consiste en entender que la concepción de *software* avanzado destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información será una actividad de I+D cuando suponga un progreso científico o tecnológico significativo, es decir, cuando cumpla la característica fundamental de las actividades de I+D. No habiendo actividad de I+D en este ámbito únicamente cuando se trate una actividad habitual o rutinaria relacionada con el *software*²⁰.

No es lógico entender que la concepción de *software* avanzado destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información sólo se considera como actividad de I+D cuando suponga un progreso científico o tecnológico significativo que se concrete, como sucede en la regla general, en el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o en la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, porque si así se entendiera, la mención expresa de este supuesto en el último párrafo del artículo 35.1.a) del TRLIS sería innecesaria y la regla especial inexistente.

1_2_2 Innovación tecnológica

La letra a) del artículo 35.2 del TRLIS lleva por título concepto de innovación tecnológica y en su primer párrafo puede leerse: “Se considerará actividad de 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”.

No hay un concepto contable de innovación tecnológica con el que comparar la definición fiscal.

Esta definición fiscal genérica de innovación tecnológica no incluye una aclaración básica para comprender una idea capital en los manuales de la OCDE, a saber: la innovación tecnológica es un proceso en el que la I+D constituye una parte de las actividades que puede

²⁰ En el mismo sentido Bosch Ygualada (2003): “I+D+i: deducciones fiscales en el sector de las nuevas tecnologías”, ob. cit., pág. 48.

incluir, que en ocasiones estará presente y en otras no lo estará.

Los manuales de la OCDE insisten en dos criterios esenciales para diferenciar entre las actividades de I+D y las de IT, teniendo en cuenta que ambas forman parte del proceso de innovación tecnológica, entendido en un sentido amplio, cuyo objetivo es la obtención de nuevos productos o procesos y/o la mejora tecnológica sustancial de los mismos:

1. El grado de novedad. Si la novedad o mejora tecnológica sustancial es objetiva se está ante actividades de I+D, mientras que si es subjetiva se está ante actividades de IT.
2. La obtención de resultado. Las actividades de I+D no exigen la consecución de un resultado, mientras que las actividades integradas en el proceso de innovación tecnológica que no son actividades de I+D exigen un resultado, la implantación en el mercado o en el proceso de producción de los productos y procesos nuevos o con una mejora tecnológica sustancial.

La DGT ha establecido de forma reiterada *tres criterios* para identificar una actividad de innovación tecnológica conforme al TRLIS²¹:

1. Novedad o mejora sustancial: el producto o proceso obtenido o que se pretende obtener ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial. La novedad no ha de ser meramente formal o accesorio, sino que debe suponer la existencia de un cambio esencial, una modificación en alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyan una nueva naturaleza al elemento modificado.
2. Desde el punto de vista tecnológico: la novedad tiene que producirse en el ámbito tecnológico del proceso o producto.
3. Desde el punto de vista subjetivo: no se requiere la obtención de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no haya sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo, en línea con la definición de innovación contenida en el *Manual de Oslo* (2005).

²¹ Véanse, por todas, las contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0974-09, de 6 de mayo de 2009, y V0762-09, de 13 de abril de 2009.

El párrafo segundo del artículo 35.2.a) del TRLIS delimita el ámbito de lo que se considera a efectos fiscales como actividad de innovación tecnológica al decir que incluirá: “la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”.

Salvo en lo que atañe a los muestrarios, el párrafo transcrito incluye las mismas actividades que aparecen incluidas dentro del párrafo segundo del artículo 35.1.a) del TRLIS, dedicado al concepto de investigación y desarrollo, de donde se colige que todas ellas pueden ser actividades de investigación y desarrollo o actividades de innovación tecnológica, por lo que para calificarlas habrá que estar al alcance de la novedad, objetiva para las primeras y subjetiva para las segundas.

La DGT ha dicho, en cuanto a la creación de un “primer prototipo” calificable como actividad de innovación tecnológica, que el precepto transcrito incluye la creación de todos aquellos prototipos que la empresa considere necesarios en la fase experimental²², siempre que todos ellos se utilicen para someterlos a las pruebas y controles pertinentes para llevar a cabo las sucesivas modificaciones del producto o proceso hasta alcanzar el producto o proceso definitivo, de forma que la creación de tales prototipos permita adquirir experiencia y obtener datos técnicos que redunden en la consecución de un nuevo producto o proceso.

Sin embargo, sigue diciendo la DGT, una vez que el prototipo haya sido probado satisfactoriamente y se hayan realizado las modificaciones necesarias sobre el mismo, comenzará la fase de producción experimental. Dicha fase está unida a la producción a escala industrial y puede, en ocasiones, implicar una modificación del producto o del proceso, pero, a menos que dé lugar a nuevos trabajos de diseño y de ingeniería, el arranque del proceso de producción no debe considerarse actividad de innovación tecnológica, puesto que su objetivo

²² La DGT utiliza aquí la expresión “desarrollo experimental” y lo hace de forma incorrecta, puesto que, como se ha visto al examinar el concepto de actividades de I+D, el desarrollo experimental forma parte de las actividades de I+D.

principal ya no será la mejora del producto sino la puesta en marcha del proceso de producción.

Del mismo modo, concluye la DGT, si una vez finalizada la fase experimental, el prototipo se utiliza como una unidad normal de producción, bien sea de forma directa o previa conversión a las condiciones de producción de la entidad, la creación de dicho prototipo no da lugar a la deducción prevista en el artículo 35.2 del TRLIS²³.

Idéntica interpretación ha sostenido la DGT respecto de los muestrarios. El gasto de innovación tecnológica por la elaboración del muestrario sólo comprende aquellos que son precisos para obtener el muestrario base o inicial, no aquellos otros realizados a partir de aquél, dado que eso no supondría innovación tecnológica sino una mera actividad de reproducción del original²⁴.

La introducción dentro de las actividades de innovación tecnológica de la elaboración de los muestrarios textiles fue obra de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad.

Todavía es más reciente la inclusión dentro de las actividades de innovación tecnológica de la elaboración de los muestrarios de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, puesto que se ha producido con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

La restricción a algunos sectores de la industria de la consideración de la elaboración de sus muestrarios como actividad de IT no tiene una justificación técnica, como tampoco la tenía incluir la elaboración del muestrario prototipo dentro de las actividades de I+D.

Como se ha adelantado, la identificación en un proceso de innovación empresarial de actividades de innovación tecnológica no es suficiente para tener derecho a la deducción, puesto que la letra b) del artículo 35.2 del TRLIS sólo otorga ese derecho por los gastos vinculados a actividades calificables como de innovación tecnológica, conforme a la letra a) del artículo 35.2 del TRLIS, incluibles en alguno de sus números²⁵.

²³ Véanse, por todas, las contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0974-09, de 6 de mayo de 2009, y V0762-09, de 13 de abril de 2009.

²⁴ Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0022-07, de 9 de enero de 2007, y V1543-06, de 18 de julio de 2006.

²⁵ La DGT, en la consulta tributaria vinculante V1521-06, de 14 de julio de 2006, admite que la actividad desarrollada por el consultante cumpla los requisitos de la definición fiscal genérica de innovación tecnológica, pero niega el derecho a la deducción por actividades de innovación tecnológica al no haber incurrido en ninguno de los supuestos de la letra b) del artículo 35.2 del TRLIS.

La base para practicar la deducción por actividades de IT, conforme al apartado b) del artículo 35.2 del TRLIS, estará constituida únicamente por los gastos en actividades de innovación tecnológica correspondientes a alguno de los siguientes conceptos:

1. “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.”

Este supuesto identifica como IT una actividad que no exige la consecución de un resultado, lo que la asemeja a una labor investigadora que, sin embargo, no se dirige a la obtención de nuevos conocimientos, sino a valorar una situación y ofrecer la mejor opción, por lo que tampoco es I+D.

2. “Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y 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, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.”
La dificultad que plantea este supuesto es la delimitación con las actividades que no constituyen IT, conforme al artículo 35.3 del TRLIS.

3. “Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños...”

Repárese en que se incentiva la adquisición de tecnología avanzada en el marco de un proyecto de innovación tecnológica de la empresa, no fuera del mismo.

4. “Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares...”

La interpretación que ha realizado la DGT de este último supuesto es que el gasto por la obtención de tales certificados no es, por sí mismo, una actividad de IT, por lo que sólo dará derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades cuando se realice dentro de un proyecto de innovación tecnológica²⁶.

²⁶ Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0064-03, de 8 de septiembre de 2003, y V0728-05, de 29 de abril de 2005.

1_2_3 Exclusiones

El artículo 35.3 del TRLIS agrupa en tres grandes bloques las actividades que fiscalmente no se consideran de investigación y desarrollo, ni de innovación tecnológica.

La letra a) del artículo 35.3 del TRLIS excluye **todas las que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.**

“En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de los productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.”

Las actividades de I+D e IT demandan la presencia de una novedad científica o tecnológica significativa, de alcance objetivo o absoluto —I+D— o de alcance relativo o subjetivo —IT—. Esa novedad científica o tecnológica significativa supone la presencia de productos o procesos nuevos o con mejoras tecnológicas sustanciales.

La dificultad estriba en diferenciar entre las novedades o mejoras tecnológicas sustanciales y los esfuerzos rutinarios, las adaptaciones a las demandas de un cliente, los cambios periódicos o de temporada y las modificaciones estéticas o menores.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que los esfuerzos rutinarios implican repetición, es decir, los productos o procesos existen en el mercado o son utilizados por la propia empresa, y que la empresa no puede realizar cambios periódicos o de temporada, modificaciones estéticas o adaptaciones a las demandas de los clientes si los productos o procesos no están en el mercado y/o entre las ofertas de la empresa.

Se agradece la excepción expresa de la elaboración de los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, porque evita problemas interpretativos.

La letra b) del artículo 35.3 del TRLIS excluye **las de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.**

“En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación e inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior²⁷; 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 de innovación, la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionado con dichas actividades.”

La mayor parte de estas actividades de planificación de la actividad productiva han sido consideradas como de innovación tecnológica en los manuales de la OCDE.

Finalmente, la letra c) del artículo 35.3 del TRLIS excluye **la exploración, el sondeo o la prospección de minerales e hidrocarburos.**

En línea con lo previsto en las reglas 106 a 108 del *Manual de Frascati* (2002), la DGT ha entendido que la exclusión no afecta a otras actividades distintas relacionadas con esos recursos, como la investigación sobre los procedimientos y métodos para localizar nuevos yacimientos de hidrocarburos; la investigación en materia geológica y sísmica; la investigación relativa a nuevos productos y procesos en el campo del refino de petróleo, y la investigación en el campo de la petroquímica y del tratamiento y uso del gas del petróleo²⁸.

La Tabla 1.3 relaciona las actividades incluidas en el proceso de innovación tecnológica en la empresa, tal y como se entiende por los manuales de la OCDE, con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

²⁷ Hace referencia al artículo 35.2.b) del TRLIS, dedicado a la base de la deducción, cuyo contenido ha sido expuesto en el apartado anterior.

²⁸ Contestación a la consulta tributaria no vinculante 0777-00, de 5 de abril de 2000.

Tabla 1.3. Proceso de innovación tecnológica en la empresa.

Manuales de la OCDE	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	
Actividades de investigación y desarrollo experimental	I+D	Artículo 35.1 del TRLIS.
Adquisición de maquinarias, equipos y otras tecnologías externas	Compra de maquinaria y equipos: IT o I+D.	Artículo 35.3.b) del TRLIS, <i>contrario sensu</i> .
	Adquisición de otras tecnologías externas: IT.	Artículo 35.2.b).3º del TRLIS.
Actividades preparatorias de la producción	Con carácter general: excluidas como I+D o IT.	Artículo 35.3.b) del TRLIS.
	Diseño industrial y la ingeniería de procesos: IT.	Artículo 35.2.b).2º del TRLIS.
Formación del personal y comercialización de los productos o procesos	Formación del personal: ■ Excluida como I+D o IT. ■ En nuevas tecnologías: deducción específica en la cuota.	Artículo 35.3.b) del TRLIS. Artículos 36 y 40.3 del TRLIS.
	Comercialización o lanzamiento de productos o procesos: excluidas como I+D o IT.	Artículo 35.3.b) del TRLIS.

Fuente: Elaboración propia.

2_Tratamiento en la base



La base imponible del Impuesto sobre Sociedades estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorado por la compensación de base imponibles negativas de periodos impositivos anteriores (apartado 1 del artículo 10 del TRLIS).

En el régimen de estimación directa, de aplicación generalizada, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable con los ajustes fiscales que derivan de los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (apartado 3 del artículo 10 del TRLIS).

El tratamiento contable de los gastos relacionados con las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades predetermina su tratamiento fiscal, de ahí la necesidad de examinar sintéticamente el mismo.

Expuesto este tratamiento contable procederá analizar un ajuste fiscal específico de los gastos relacionados con actividades de investigación y desarrollo para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: la libertad de amortización y la amortización acelerada.

2_1 Tratamiento contable

2_1_1 Consideraciones previas

Para examinar el tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica deben tenerse en cuenta, fundamentalmente, el PGC, el PGC para pymes y la Resolución del 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas para la valoración del inmovilizado inmaterial (RICAC 1992, en adelante), aprobada al amparo de la Disposición Final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que aprobó el anterior Plan General de Contabilidad, pero que se seguirá aplicando en tanto no se apruebe una nueva y siempre que no se oponga a las normas sobre contabilidad vigentes²⁹.

La Norma de Registro y Valoración 6ª, *Normas particulares sobre el inmovilizado intangible*, tanto en el PGC como en el PGC para pymes, disponen, con respecto a

²⁹ Véanse la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

los elementos de dicho inmovilizado que aquí interesan, lo siguiente:

“Investigación y desarrollo. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.”

“Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.”

“Los **programas de ordenador** que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible³⁰, se incluirán en el

³⁰ Alude al apartado 1 de la Norma de Registro y Valoración 5ª.

activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.”

De estos apartados transcritos de la Norma de Registro y Valoración 6ª se desprenden las siguientes circunstancias a tener en cuenta:

- En la contabilización de los gastos de investigación y de los gastos de desarrollo se puede diferenciar el criterio general y el criterio especial.
- La contabilización de los gastos de innovación tecnológica carece de un tratamiento específico. Ante esta realidad, no falta quien defiende que, en tanto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no se pronuncie expresamente sobre ellos, deberá aplicarse para su registro contable los mismos criterios que para los gastos de investigación y de desarrollo³¹, aunque se trata de una opinión discutible.
- Los gastos de investigación y los gastos de desarrollo contablemente pueden llegar a transformarse en propiedad industrial e, incluso, en aplicaciones informáticas.

2.1.2 Criterio general

Los gastos de investigación, los de desarrollo y, como es lógico pensar, los de innovación tecnológica, se imputarán contablemente al ejercicio en que se realicen o produzcan, con independencia de que dichos gastos deriven de actividades realizadas por la propia empresa o encargadas a otras empresas, instituciones de investigación o universidades.

Como declara el Preámbulo de la RICAC 1992, que sólo se refiere a los gastos de investigación y de desarrollo,

³¹ VVAA (2009): *Todo contabilidad, 2009-2010*. CISS, Toledo, pág. 238.

este criterio general es consecuencia directa de la aplicación del principio contable de prudencia valorativa, cuya observancia prevalecerá frente a la activación de tales gastos hasta que exista la certeza de que la actividad de investigación y/o de desarrollo llevada a cabo pueda concluir con éxito. En concreto, este criterio general viene a su vez motivado por tres grupos de factores:

- Dificultad en la delimitación del concepto de gastos de investigación y desarrollo, debido a que en el ámbito de la empresa se realizan actividades semejantes a aquéllas que no pueden ser consideradas como investigación y desarrollo.
- Incertidumbre sobre el éxito de los citados proyectos, provocando que la activación de los mismos se restrinja a supuestos muy determinados.
- Necesidad de las empresas de mantener un adecuado nivel de innovación en su actividad económica, lo cual exige desarrollar un grado suficiente de investigación y desarrollo, por lo que los importes invertidos en dichos procesos deben ser tratados convenientemente.

La contabilización de los gastos de investigación, de los de desarrollo y de los de innovación tecnológica, de acuerdo con este criterio general, no plantea dificultades propias.

2_1_3 Criterio especial

El criterio general no resulta siempre respetuoso con el principio contable de correlación de ingresos y gastos. Por ello, cuando exista seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, el PGC y el PGC para pymes permiten activar los gastos de investigación y desarrollo, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

Activación de los gastos de investigación y desarrollo

La Norma de Registro y Valoración 6ª letra a), tanto del PGC como del PGC para pymes, establece que los gastos de investigación y desarrollo podrán ser activados

como inmovilizado intangible desde el momento en que reúnan dos condiciones:

1. Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Sorprendentemente, la RICAC 1992, que desarrolla el anterior PGC de 1990, cuya Norma de Valoración 5ª, letra a), incluía idénticas condiciones para la activación como inmovilizado inmaterial de los gastos de investigación y desarrollo, no se limita a transcribirlas y detalla cinco condiciones a cumplir:

1. Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
2. La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto, deben estar claramente establecidos.
3. En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado una vez concluido, si existe mercado.
4. La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
5. La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Las cuatro primeras condiciones detallan las dos condiciones previstas en la letra a) de la hoy Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y del PGC para pymes. Sin embargo, la quinta y última condición, que demanda una financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo razonablemente asegurada para completar su realización, no aparece explícitamente en la letra a) de la Norma de Registro y Valoración 6ª, y tampoco se trata de un condición que implícitamente se desprenda de la misma.

Como la RICAC 1992 no es más que una norma de desarrollo del Plan General de Contabilidad que debe

respetar su contenido, debe entenderse que la falta de una financiación razonablemente asegurada para completar la realización de los distintos proyectos de investigación y desarrollo no impide la activación de los gastos realizados si se cumplen las demás condiciones previstas³².

Los requisitos previstos para la activación de los gastos de investigación y desarrollo en la NIC número 38 son aún más estrictos. Y no debe olvidarse que ésta es una de las adoptadas en el Anexo del Reglamento CE 1126/2008, de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas NIC, de conformidad con el Reglamento CE 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002.

El artículo 4 del Reglamento CE 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, dispone: "Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la Ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas (...) si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro...". Y su artículo 5 prevé que "los Estados miembros podrán permitir o exigir: a) a las sociedades mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas anuales, b) a las sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas consolidadas, sus cuentas anuales o ambas, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad aprobadas...".

En lo que aquí interesa, el parágrafo 52 de la NIC número 38 señala que "para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en: a) *la fase de investigación* y b) *la fase de desarrollo*".

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación y la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soporados solo en la fase de investigación (parágrafo 53 de la NIC número 38).

En la fase de investigación:

- 54.** "No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en

³² Véase Rodríguez Márquez, J. (2000): "Tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo en el ordenamiento jurídico español", dentro de la obra colectiva coordinada por J. Martín Fernández, *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. La Ley, Madrid, pág. 68; y Bosch Ygualada, M. (2002): *I+D e Innovación Empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 139.

proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran.”

- 55.** “En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.”

En la fase de desarrollo:

- 57.** “Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes: a) técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad; e) la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; f) su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.”
- 58.** “En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.”

La contabilización de los gastos de investigación y de los gastos de desarrollo activados se hará dentro del Grupo 2 del Cuadro de Cuentas del PGC 2007 y del PGC para pymes, *Activo no corriente*, Subgrupo 20,

Inmovilizaciones intangibles, Cuentas 200, Investigación, y 201, Desarrollo.

La contabilización de los gastos de investigación y de los gastos de desarrollo activados permite diferenciar dos situaciones:

1. Cuando la actividad de investigación y/o desarrollo haya sido realizada por la propia empresa.
2. Cuando la actividad de investigación y/o desarrollo haya sido encargada a otras empresas, a instituciones dedicadas a la investigación o a las universidades.

Si los **proyectos** de investigación y/o desarrollo han sido **encargados** a otras empresas o instituciones de investigación, se valorarán por el precio de adquisición (apartado 5 de la Norma Segunda de la RICAC 1992).

Si los **proyectos** de investigación y/o desarrollo se realizan **con medios propios** de la empresa, se valorarán por su coste de producción, que se delimita, positiva y negativamente, como sigue:

- ☛ *Delimitación positiva* (apartado 6 de la Norma Segunda de la RICAC 1992). Formarán parte del coste de producción, en particular, los siguientes conceptos:
 - a. Costes de personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
 - b. Costes de materias primas, materias consumibles y servicios, utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
 - c. Amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
 - d. La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
- ☛ *Delimitación negativa* (apartado 7 de la Norma Segunda de la RICAC 1992). En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo, los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa ni los financieros.

Para la NIC número 38:

66. "El coste de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar

el activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Son ejemplos de costes atribuibles directamente: a) los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible; b) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible; c) los honorarios para registrar el derecho, y d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles. En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costes por intereses como componentes del coste de los activos intangibles generados internamente.”

- 67.** “Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos intangibles generados internamente: a) los desembolsos administrativos, de venta u otros desembolsos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso; b) las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado, y c) los desembolsos por formación del personal que ha de trabajar con el activo.”

Los apartados 8 y 9 de la Norma Segunda de la RICAC 1992 realizan sendas aclaraciones respecto a los gastos de desarrollo:

- La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto, siempre que exista la certeza de éxito técnico y económico de su explotación (apartado 8).
- El importe de los gastos de desarrollo susceptibles de ser activados como inmovilizado no incluirá en ningún caso los gastos de investigación (apartado 9).

El apunte contable a realizar sería:

(200) Investigación

o

(201) Desarrollo

a

(730) Trabajos realizados para el
inmovilizado intangible

Antes de proseguir debe subrayarse que la activación de los gastos de investigación y de los gastos de desarrollo es opcional para la empresa, aunque concurren todos los requisitos exigidos.

Amortización de los gastos de investigación y desarrollo activados

La letra a) de la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y del PGC para pymes establece al respecto que “los *gastos de investigación* que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años...”, y que “los *gastos de desarrollo*... deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años...”.

En los gastos de investigación no caben amortizaciones fuera del plazo máximo de cinco años, mientras que en los gastos de desarrollo sí caben, siempre y cuando se pruebe que la vida útil de los mismos supera ese plazo.

¿Desde cuándo se pueden practicar tales amortizaciones?

La Norma Segunda de la RICAC 2002, en su apartado 10, diferencia entre los gastos de investigación y los gastos de desarrollo. Fija el inicio de la amortización de los gastos de investigación en el ejercicio en que se activen y de los gastos de desarrollo en la fecha de terminación del proyecto.

Ante el silencio de las normas contables respecto al método de amortización, habrá de atenderse al ritmo creciente, decreciente o lineal de obtención de beneficios.

El apunte contable a realizar sería:

(680) Amortización del inmovilizado
intangible

a

(2800) Amortización acumulada
de investigación

o

(2801) Amortización acumulada
de desarrollo

Imputación a resultados extraordinarios de los gastos de investigación y desarrollo activados

La letra a) de la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y del PGC para pymes señala, tanto en relación con los gastos de investigación como en relación con los gastos de desarrollo activados, que “en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio”.

La duda razonable sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto obliga a llevar a pérdidas los importes activados. Obviamente, no podrán llevarse a pérdidas las cantidades correspondientes a la amortización acumulada, cuando ésta exista.

El apunte contable a realizar sería el siguiente:

(2800) Amortización acumulada
de investigación

o

(2801) Amortización acumulada
de desarrollo

(670) Pérdidas procedentes del
inmovilizado intangible

a

(200) Investigación

o

(201) Desarrollo

Transformación de los gastos de desarrollo activados en propiedad industrial o en aplicaciones informáticas

Con respecto a la transformación de los gastos de desarrollo activados en propiedad industrial, debe comenzarse recordando que la letra b) de la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y del PGC para pymes, señala que “se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados, cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial...”.

Por su parte, el apartado 2 de la Norma Cuarta de la RICAC 1992 aclara que “los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el PGC”; y que “para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro”.

Por último, el apartado 11 de la Norma Segunda de la RICAC 1992 prevé que en el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarrollo deban imputarse a la propiedad industrial, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza.

El apunte contable a realizar sería el siguiente:

(203) Propiedad industrial
(2801) Amortización acumulada
de desarrollo

a

(201) Desarrollo

Idéntica sería la situación en el caso de que los gastos de desarrollo activados dieran lugar una propiedad intelectual registrable.

Con respecto a la transformación de los gastos de desarrollo activados en aplicaciones informáticas, la letra e) de la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC 2007 y la letra d) de la misma Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC para pymes, prevén que los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento como inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto si han sido adquiridos a terceros como si han sido elaborados por la propia empresa, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web. En ningún caso podrán figurar en el activo gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se les aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto de la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Por su parte, la Norma Séptima de la RICAC 1992 señala, en su número 2, que en ningún caso se incluirán:

- a.** Los costes devengados como consecuencia de la modificación o modernización de aplicaciones o sistemas informáticos ya existentes dentro de la estructura operativa de la empresa.
- b.** Los costes derivados de la formación del personal para la aplicación del sistema informático.
- c.** Los costes derivados de consultas realizadas a otras empresas y las revisiones globales de control de los sistemas y aplicaciones informáticas.
- d.** Los costes de mantenimiento de la aplicación informática.

El resultado positivo de los gastos de desarrollo activados puede transformarse en aplicaciones informáticas, con el siguiente apunte contable:

(206) Aplicaciones informáticas
(2801) Amortización acumulada
de desarrollo

a

(201) Desarrollo

2_2 Ajustes fiscales: Libertad de amortización y amortización acelerada

Los ajustes fiscales en el tratamiento contable de los gastos relacionados con las actividades de investigación y de desarrollo son la libertad de amortización y la amortización acelerada previstas por las letras c) y d) del artículo 11.2 del TRLIS.

La **libertad de amortización** se aplica a los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de investigación y desarrollo, excluidos los edificios (letra c) del artículo 11 del TRLIS), y a los gastos de investigación y de desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de elementos que disfruten de libertad de amortización (letra d) del artículo 11.2 del TRLIS).

La **amortización acelerada** se aplica a los edificios afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Está prevista su amortización lineal durante un periodo de diez años, que es bastante inferior al aplicable a los edificios con carácter general, y limitada a la parte del edificio afectada a las actividades de investigación y desarrollo, en caso de afectación parcial (letra c) del artículo 11.2 del TRLIS).

La libertad de amortización o amortización acelerada es un relevante incentivo fiscal consistente en diferir el Impuesto sobre Sociedades, al anticipar temporalmente la deducibilidad de las amortizaciones contables, puesto que se considera gasto fiscal aquella cantidad que libremente decida la empresa con el límite del 100% del valor amortizable o del 10% del valor amortizable si se trata de un edificio, en lugar de la cantidad correspondiente a la amortización contable.

El legislador no ha querido extender este incentivo fiscal a las actividades de innovación tecnológica, pese a las múltiples ocasiones que ha tenido para hacerlo, por lo que no cabe interpretar que también les resulta aplicable.

De ahí que la DGT haya dicho, después de transcribir el artículo 11.2 del TRLIS, lo siguiente: “De acuerdo con lo anterior, no resultará de aplicación el beneficio fiscal de libertad de amortización en el supuesto concreto planteado puesto que la actividad realizada por la consultante no tiene la consideración de actividad de investigación y desarrollo sino de innovación tecnológica” ³³.

Otra cosa es proponer de *lege ferenda* (es decir, como posible modificación legal) su extensión a las actividades de innovación tecnológica, lo que sería acertado.

El incentivo fiscal (libertad de amortización o amortización acelerada) no exige el éxito de la actividad de I+D, puesto que si se quiere favorecer la realización de esas

³³ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0076-08, de 16 de enero de 2008.

actividades, no resulta lógico supeditar estos incentivos fiscales al éxito de las mismas, pues puede condicionar desfavorablemente la realización de muchas de ellas.

En el caso del inmovilizado afecto a las actividades de I+D, aunque no se establece un plazo mínimo de afectación para generar el derecho al incentivo fiscal, no parece razonable entender que ese plazo mínimo de afectación no existe, porque entonces bastaría que un elemento del inmovilizado hubiera estado afecto a una actividad de I+D durante unos días a lo largo del periodo impositivo para aplicar la libertad de amortización, permitiendo considerar como un gasto fiscal el coste total de adquisición de dicho elemento del inmovilizado, excluido su valor residual.

De ahí que Rodríguez Márquez (2002) defienda que “la afectación a que se refiere el precepto exige que el elemento se dedique al desarrollo de la actividad durante toda la vida del proyecto (...) salvo que se trate de elementos que, objetivamente, sólo sirven a una o varias fases de aquél. En este caso, la afectación se limita a varios periodos”³⁴.

Siendo razonable, esta tesis tampoco está exenta de problemas: ¿qué sucede si el elemento patrimonial se desafecta de las actividades de investigación y desarrollo antes de la finalización del proyecto o de la fase o fases del proyecto en las que objetivamente sirve?

La respuesta a esta cuestión no está expresamente prevista en el artículo 11.2 del TRLIS, puesto que su inciso final no regula el supuesto planteado sino el de desaparición o transmisión de los elementos patrimoniales que disfrutaron de esta libertad de amortización, para el que establece lo siguiente: “Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquélla”.

Aunque los supuestos sean diferentes puede dárseles idéntica solución, de suerte que la desafectación de los elementos patrimoniales de las actividades de investigación y desarrollo antes de concluir el proyecto o, en su caso, antes de finalizar la fase o fases del proyecto en las que objetivamente sirve, hará que las cantidades destinadas a la libertad de amortización o a la amortización

³⁴ “Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, dentro de la obra colectiva coordinada por J. Martín Fernández, *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, ob. cit., pág. 88.

acelerada incrementen la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo en que se produzca dicha desafectación.

El apartado c) del artículo 11.2 del TRLIS se limita a exigir la afectación de los elementos del inmovilizado a las actividades de investigación y desarrollo, por lo que cabe cuestionar si esa afectación debe ser exclusiva o basta que sea parcial, como el propio precepto admite para la amortización acelerada de los edificios.

Peretó García (2003) entiende que la libertad de amortización exige la afectación exclusiva de los elementos del inmovilizado a las actividades de I+D.

La opinión no puede ser compartida por dos razones: primera, donde la ley no distingue no se debe distinguir; y segunda, la interpretación sistemática del apartado c) del artículo 11.2 del TRLIS conduce a la conclusión contraria³⁵. Si se admite la afectación parcial de los edificios para reconocer una amortización acelerada por qué no admitir la afectación parcial de otros elementos del inmovilizado para concederles la libertad de amortización.

Una última cuestión relacionada con la letra c) del artículo 11.2 del TRLIS es si resulta exigible que los elementos patrimoniales afectos a las actividades de I+D sean nuevos para poder aplicar la libertad de amortización.

Ante el silencio legal, puede interpretarse, con Calvo Vergez (2010), que el incentivo fiscal también resulta aplicable a los elementos usados afectos a los proyectos de I+D, tanto si han sido adquiridos a otra empresa como si han sido utilizados previamente por la propia empresa para otros fines, restringida en tal caso la libertad de amortización al valor neto contable que tengan al afectarse al proyecto de I+D.

La libertad de amortización prevista en el apartado d) del artículo 11.2 del TRLIS para los gastos de investigación y de desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluye las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización, para evitar una duplicidad en el incentivo fiscal.

Como se recordará, el apartado 6 de Norma Segunda de la RICAC 1992 incluye en la determinación del

³⁵En el mismo sentido Calvo Vérguez, J. (2010): *La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*, ob. cit., pág. 34.

coste de producción de los proyectos de investigación y desarrollo realizados con medios propios de la empresa, las amortizaciones del inmovilizado directamente afecto al proyecto de investigación y desarrollo.

Y, como acaba de verse, el apartado c) del artículo 11.2 del TRLIS contempla ya la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado afectos a las actividades de I+D.

Por la misma razón, es decir, evitar la duplicidad en el incentivo fiscal, también deben excluirse, siguiendo a Rodríguez Márquez (2000)³⁶, las amortizaciones de los edificios deducidas aceleradamente desde el punto de vista fiscal.

En el caso de incumplimiento de los requisitos necesarios para la activación de los gastos de investigación y de los gastos de desarrollo, si fiscalmente habían sido totalmente amortizados habrá que efectuar un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que los gastos de desarrollo se transformen en propiedad industrial o en aplicaciones informáticas, si fiscalmente tales gastos habían sido totalmente amortizados no será necesario un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero la amortización contable sólo será deducible fiscalmente con relación a los gastos que no hayan disfrutado de libertad de amortización —como, por ejemplo, los de formalización y registro de la propiedad industrial—.

La DGT ha entendido que, una vez se tiene el derecho al incentivo fiscal, el mismo puede ser ejercido tanto en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al mismo periodo impositivo de activación como en otros posteriores, para lo cual podrá realizarse un ajuste fiscal negativo al resultado contable por el importe de la amortización que, a efectos fiscales, quiera computarse libremente por el sujeto pasivo en la base imponible, sin necesidad de que esa amortización esté contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias³⁷.

³⁶ “Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit., págs. 90 y 91.

³⁷ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0237-06, de 9 de febrero de 2006.

3_Tratamiento en la cuota



Las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica están reguladas en el artículo 35 del TRLIS, precepto que forma parte del Capítulo IV, *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*, del Título VI, *Deuda tributaria*, del TRLIS.

La deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación del artículo 36 del TRLIS y la deducción por gastos de formación profesional del artículo 40 del TRLIS, cuando esta última se aplica a los gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías, no van a ser analizadas en esta obra, porque ambas serán derogadas con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011³⁸.

Tampoco se analiza la bonificación en las cuotas de la Seguridad Social prevista en la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para el personal investigador dedicado exclusivamente a la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en la empresa, porque está fuera del objeto de este libro.

Basta decir aquí que esta bonificación en las cuotas de la Seguridad Social, desarrollada por el Real Decreto 278/2007, de 23 de febrero, resulta incompatible con la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, aunque, en caso de cumplir los requisitos de ambos tratamientos favorables la empresa puede optar por aplicar uno u otro.

La derogación del artículo 35 del TRLIS estaba prevista para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, pero finalmente el Real Decreto Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica, ha eliminado esa fecha de derogación.

³⁸ Un análisis de ambas en Alonso Murillo, F. (2004): *Incentivos fiscales a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, en Herramientas de apoyo a la gestión de la innovación*. CD realizado por Juan Vicente García Manjón y Javier García Díez, Imprenta Casares, Valladolid, págs. 127-138; Alonso Murillo, F. (2005): *Deducciones fiscales a la I+D+i*. FUNDECYT, Badajoz, págs. 107-115; y Calvo Vergez, J. (2010): *La aplicación de la deducción por I+D+i+I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*, ob. cit., págs. 121-133.

Se ha mantenido en vigor, sin embargo, el apartado 2 de la disposición adicional décima del TRLIS, conforme al cual las deducciones reguladas en el artículo 35 se calculan multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho precepto por 0,92, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, y por 0,85, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, redondeándose en la unidad inferior el porcentaje de deducción resultante.

Hechas las anteriores aclaraciones, procede examinar las deducciones previstas por la realización de actividades de I+D, por la realización de actividades de IT, así como los límites comunes a todas las deducciones para incentivar determinadas actividades.

3_1 Deducción por actividades de investigación y desarrollo

El apartado 1 del artículo 35 del TRLIS comienza diciendo que la realización de actividades de I+D dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado, y seguidamente regula: en su letra a), el concepto de investigación y desarrollo; en su letra b), la base de la deducción, y en su letra c), los porcentajes de deducción.

Los conceptos de investigación y desarrollo han sido analizados en el Capítulo 1 de este libro, procede ahora detenerse en la base y porcentajes de esta deducción.

3_1_1 Base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos (primer inciso de la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS).

Esta declaración general sobre la base de la deducción permite distinguir, a efectos de su deducibilidad, entre el importe de los gastos de investigación y desarrollo y el importe de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de

investigación y desarrollo. La distinción es importante porque, como se verá, los porcentajes de estos importes que dan derecho a deducción en la cuota son diferentes.

La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones percibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo (tercer inciso de la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS).

La exclusión se aplica tanto al importe de los gastos de investigación y desarrollo como al importe de las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo, siempre que se trate de subvenciones percibidas para el fomento de dichas actividades, puesto que si la subvención ha sido percibida con otra finalidad distinta no se reducirá la base de deducción.

Fabra Valls (2003) ha destacado —opinión que se comparte— que la minoración de la base de deducción en un 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo, se establece “como criterio de coordinación entre los incentivos canalizados a través de las subvenciones y la deducción por actividades de I+D+i (...) Este porcentaje parece hacerse fijado en atención a que la subvención se habrá incluido en la base imponible, por lo que ya se habrá tributado por ella en un 35% (...) conviene apreciar que se minora el 65% de la subvención percibida, no de los gastos subvencionables, que serían los que coincidirían con la base de deducción que, por otra parte, se habrán considerado como gasto del ejercicio”³⁹.

Aunque el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades se ha reducido del 35 al 30%, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, en aplicación de la disposición adicional octava del TRLIS, la base de deducción por las subvenciones percibidas se sigue minorando en un 65% y no en un 70%, como correspondería teniendo en cuenta la reducción del tipo de gravamen general.

De alguna forma se compensa la minoración de los porcentajes aplicables a la base de deducción para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, dado que el porcentaje aplicable debe multiplicarse

³⁹ “Deducción por actividades de I+D+i: principales aspectos de su régimen jurídico”, ob. cit., pág. 42.

por 0,85 y el resultado así obtenido redondearse en la unidad inferior, como se ha dicho anteriormente.

Debe quedar claro que sólo reducirán la base de deducción las subvenciones imputables como ingreso en el periodo impositivo, para lo que habrá que atender al criterio del devengo, es decir, al momento en que las subvenciones son concedidas no al momento en que son pagadas y sin desatender el criterio de imputación contable de las subvenciones en uno o varios ejercicios, atendiendo a su naturaleza, conforme a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 18ª del PGC y del PGC para pymes.

La tramitación administrativa puede originar problemas interpretativos, puesto que no es infrecuente que la subvención para realizar un proyecto de I+D sea concedida cuando el proyecto para el que se solicitó ha finalizado. ¿Cómo se debe proceder entonces?

La DGT, en un supuesto en el que el proyecto de I+D se realizó en 2004 y la subvención para su realización fue concedida en 2005, interpreta con acierto: “aún cuando la subvención haya sido concedida a la entidad consultante en el ejercicio 2005 e imputada como ingreso en dicho ejercicio, ha de minorar la base de deducción por actividades de investigación y desarrollo aplicada en el periodo impositivo 2004, puesto que la referencia del artículo 35.1.b) del TRLIS a subvenciones imputables como ingreso en el periodo impositivo, ha de entenderse como subvenciones que se han imputado como ingresos en un periodo que no tiene por qué coincidir necesariamente con el periodo en que se realiza el gasto y se aplica la deducción. Asimismo, razones de neutralidad fiscal justifican que no se pueda dar distinto tratamiento a una misma actividad de investigación y desarrollo, para la que se hubiera concedido una subvención, en función del momento temporal en que se impute ésta como ingreso, cuando dicho momento depende del órgano concedente de la subvención, que puede hacer que la misma se conceda en un periodo impositivo o en otro posterior, por razones ajenas al sujeto pasivo”⁴⁰.

El resto de los incisos de la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS realizan aclaraciones relativas a los gastos de investigación y desarrollo (segundo, cuarto y quinto) y a las inversiones en elementos del inmovilizado afectos

⁴⁰ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0237-07, de 8 de febrero de 2007.

exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo (sexto).

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos (inciso segundo del artículo 35.1.b) del TRLIS y segundo inciso del artículo 35.5 del TRLIS. La redacción de ambos preceptos es idéntica, luego el último de ellos sobra).

Los gastos realizados por el sujeto pasivo para formar parte de la base de la deducción deben cumplir los siguientes requisitos:

1. *Responder al concepto fiscal de gastos de investigación y desarrollo*, con independencia de que hayan sido o no contablemente activados. Se entienden incluidas las amortizaciones contables de los bienes afectos a las actividades de investigación y desarrollo, es decir, las que responden a la auténtica depreciación efectiva de los bienes afectos.

La DGT ha interpretado que, en caso de afectación parcial de bienes del inmovilizado a actividades de I+D, “solamente se computará como gasto por la realización de actividades de investigación y desarrollo, la parte de la amortización de tales bienes que corresponda a la depreciación efectiva de los mismos por el tiempo de utilización en esas actividades dentro del periodo impositivo”⁴¹.

No forma parte de la base de la deducción, como es lógico, el importe amortizado en exceso sobre la amortización contabilizada, como resultado de la libertad de amortización o de la amortización acelerada prevista en el artículo 11.2 del TRLIS.

2. *Estar directamente relacionados con las actividades y aplicarse efectivamente a su realización*⁴². No podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos, como los de estructura general de la empresa o los financieros⁴³.
3. *Constar específicamente individualizados por proyectos*. La individualización de los gastos incurridos en

⁴¹ Contestación a la consulta tributaria vinculante V0059-01, de 10 de julio de 2001.

⁴² Véanse, a este respecto, los apartados 6 y 7 de la RICAC 1992 y la NIC número 38, en el apartado dedicado al tratamiento contable de las actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica.

⁴³ Véanse las contestaciones de la DGT a las consultas tributarias vinculantes V0049-01, de 13 de junio de 2001, y V0065-01, de 25 de julio de 2001.

cada uno de los proyectos exige concretar conceptos e importes, pudiendo determinarse por cualquier método racional y presentarse en cualquier formato, siempre que permita la posterior justificación y prueba de su importe y de la relación directa de cada gasto con el proyecto⁴⁴.

“Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo” (cuarto inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS).

“Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o con colaboración de otras entidades” (quinto inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS).

La vigente redacción de los dos incisos del artículo 35.1.b) del TRLIS es obra de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y consecuencia directa de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, asunto C-246-06, *Comisión/España*, que declaró su anterior redacción contraria a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, por ser más favorable para los gastos realizados en España que para los realizados en otros países miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Ostenta el derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades quien encarga y paga la realización de dichas actividades no quien las realiza, siempre que las actividades encargadas se realicen en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Interpreta la DGT⁴⁵ que en este caso procederá la deducción si la entidad que realiza el encargo adquiere la titularidad o los derechos sobre los resultados de la investigación.

⁴⁴ Véanse las contestaciones de la DGT a las consultas tributarias vinculantes V0049-01, de 13 de junio de 2001, y V0065-01, de 25 de julio de 2001.

⁴⁵ Contestación a la consulta tributaria vinculante V1145-10, de 27 de mayo de 2010.

Tabla 3.1. I+D encargada.

Entidad que encarga el proyecto de I+D	Entidad que realiza el proyecto de I+D	Entidad que ostenta el derecho a la deducción del artículo 35.1 TRLIS
Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España.	Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España.	Entidad que encarga el proyecto de I+D.
Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España.	No residente en territorio español sin establecimiento permanente en España.	Sólo hay derecho a deducción si el proyecto de I+D se realiza en España, UE o EEE.
No residente en territorio español sin establecimiento permanente en España.	Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España.	Entidad que realiza el proyecto de I+D.

Fuente: Elaboración propia.

¿La deducción puede practicarse desde el devengo de los gastos correspondientes a las actividades de I+D encargadas o hay que esperar al pago de los gastos?

No será necesario esperar al pago de los gastos para ejercer el derecho a la deducción por las actividades de I+D encargadas, puesto que la expresión "...cantidades pagadas...", que usa el quinto inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS, parece utilizada exclusivamente para aclarar que si se encarga la realización de actividades de I+D en nombre de otra entidad no se tiene derecho a esta deducción.

En el supuesto de que las actividades de I+D se realicen por encargo de una entidad no residente sin establecimiento permanente en territorio español, la DGT considera que el derecho a la deducción lo tiene la entidad residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España que las realiza materialmente⁴⁶.

La Tabla 3.1 esquematiza el régimen descrito.

⁴⁶ Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V1681-05, de 2 de agosto de 2005, o V1145-10, de 27 de mayo de 2010, entre otras. La DGT se refiere únicamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y las entidades no residentes con establecimiento permanente en España no lo son, pero en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes tienen derecho a la mismas deducciones en cuota por la realización de actividades de I+D e IT.

El sexto y último inciso de la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS aclara que las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de I+D, “se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento”, sólo entonces podrá aplicarse esa deducción.

3.1.2 Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aparecen contemplados dentro del apartado c) del artículo 35.1 del TRLIS, en su número 1º, para los gastos de investigación y desarrollo; y en su número 2º, para las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Los porcentajes previstos se multiplican por el coeficiente 0,85 para todos los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, redondeándose el porcentaje resultante en la unidad inferior, en aplicación de la disposición adicional décima del TRLIS. Junto al porcentaje regulado entre paréntesis constará el porcentaje realmente aplicable.

Gastos

El porcentaje general de deducción será el 30% (25%) de los gastos de investigación y desarrollo efectuados en el periodo impositivo (primer inciso del número 1º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

La DGT ha interpretado que “la deducción de la cuota íntegra por la realización de actividades de investigación y desarrollo (...) se practica por los gastos en que se haya incurrido con el mencionado fin durante el ejercicio (...) con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación...”⁴⁷.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% (25%) hasta dicha media y el 50% (42%) sobre el exceso (segundo inciso del número 1º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

⁴⁷ Contestación a la consulta no vinculante 268-98, de 18 de febrero de 1998.

Se prima así el esfuerzo inversor sostenido en la realización de actividades de I+D.

A la hora de calcular los gastos efectuados en los dos años anteriores surgen dudas:

Primera: ¿qué gastos deben ser considerados como tales cuando se haya modificado el concepto tributario de gastos de investigación y desarrollo, sólo los que respondían al vigente en los dos años anteriores o todos los que respondan al vigente en el periodo impositivo?

La comparación entre los gastos realizados en el periodo impositivo y los gastos realizados en los dos años anteriores debe hacerse en términos homogéneos, —como ha defendido Martín Fernández (2000)—, por lo que habrá de tomarse el nuevo concepto para medir el gasto.

Segunda: ¿cómo deben ser comparadas las cantidades gastadas en investigación y desarrollo en el periodo impositivo y en los dos años anteriores, por su importe total o minorando las cantidades gastadas en el 65% de las subvenciones concedidas para ese fin en el periodo impositivo?

La DGT ha interpretado que “la finalidad de esta concepción de la deducción que permite la aplicación de un mayor porcentaje de deducción respecto a los incrementos de estos gastos en relación con los realizados en los años anteriores es la de primar más los incrementos en el esfuerzo inversor. El esfuerzo inversor es el gasto asumido por la entidad, es decir, el gasto realizado minorado en el importe financiado mediante la subvención. Por tanto, a los efectos de determinar el importe que tendrá derecho a cada uno de los porcentajes de deducción, es preciso considerar los gastos una vez minorados en el 65% del importe de la correspondiente subvención y realizar después el promedio de los mismos en los dos años anteriores, en base al cual se determinará el importe del exceso de los gastos del ejercicio sobre el citado promedio”⁴⁸.

Esta es la interpretación lógica y sistemática del precepto, aunque se aparte de su tenor literal, puesto que lo relevante es el esfuerzo inversor realizado por el sujeto pasivo. No falta, sin embargo, quien entiende,

⁴⁸ Contestación a la consulta tributaria no vinculante de 2 de julio de 1997.

como Martín Fernández (2000), que el tenor literal de este segundo inciso del artículo 35.1.c) del TRLIS obliga a comparar los “gastos efectuados”, y la reducción por la percepción de subvenciones no da lugar a la fijación de estos “gastos efectuados” sino de la “base de deducción”.

Tercera: ¿deben ser tenidos en cuenta todos los gastos de investigación y desarrollo realizados en los periodos impositivos que se hayan producido en los dos años anteriores o sólo los realizados en los dos últimos periodos impositivos?

Aunque el periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades coincide habitualmente con el año natural, puesto que éste suele ser el ejercicio económico de la entidad, ni siempre el ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural ni tampoco el periodo impositivo tiene siempre una duración anual⁴⁹. En esos casos, como han dicho Martín Fernández (2000) y Bosch Ygualada (2002), deberá calcularse la media de los gastos de investigación y desarrollo realizados en todos los periodos impositivos producidos en los dos años anteriores.

Esta decisión del legislador, tomar como referencia los dos años anteriores, puede ocasionar la falta de homogeneidad de los términos de la comparación cuando el periodo impositivo sea inferior al año natural, porque habrán de compararse los gastos de investigación y desarrollo realizados en un periodo de tiempo inferior al año natural con la media de los efectuados en los dos años naturales anteriores, perjudicando al sujeto pasivo.

Cabría plantear, a la hora de realizar la comparación, la anualización de los gastos del periodo impositivo cuando éste sea inferior al año, pero al no contemplarlo específicamente la norma, no es razonable seguir este criterio por vía interpretativa⁵⁰.

Cuarta y última: ¿qué porcentaje deben aplicar las entidades que apliquen por primera vez la deducción por la realización de las actividades de I+D?

La DGT interpreta que el primer año procede aplicar el 50% (42%), porque la media de los dos años anteriores es cero, luego el importe total de los gastos en I+D

⁴⁹ El artículo 26 del TRLIS establece: “1. El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. 2. En todo caso concluirá el periodo impositivo: a) Cuando la entidad se extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en el territorio español al extranjero. c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante (...) d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial (...) 3. El periodo impositivo no excederá de 12 meses”.

⁵⁰ VVAA (2002): *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y tecnología 2002*, pág. 29.

supone un exceso de esa media, y el segundo año el 30% (25%) hasta el importe a que ascienda la mitad de los gastos en I+D del primer año, y el 50% (42%) sobre lo que exceda de ese importe, porque los gastos efectuados en el primero de los años a tener en cuenta para calcular la media de los dos años anteriores es cero⁵¹.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 20% (17%) del importe de los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D (tercer inciso del número 1º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

Es un porcentaje de deducción adicional y, por tanto, compatible con los generales.

Se considera investigador cualificado a estos efectos, según la DGT: “El profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos o procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos. Por tanto, no tendrían esta consideración aquellos técnicos y personal asimilado que participan en la actividad de investigación y desarrollo ejecutando las tareas bajo la supervisión de los investigadores, así como el personal de apoyo y el personal administrativo”⁵².

Los investigadores cualificados están adscritos en exclusiva a la actividad de I+D, según la DGT⁵³, si durante todo el tiempo que dure, dentro del periodo impositivo, el proyecto de investigación y desarrollo, la actividad desarrollada por el personal investigador se limita en exclusiva a ejecutar dicho proyecto.

Esta interpretación puede hacer inoperante este porcentaje de deducción adicional, porque no permite la existencia de periodos no productivos del personal investigador, es decir, periodos en los que su actividad no pueda adscribirse a un proyecto específico, aunque no asuman tareas distintas a las relacionadas con la investigación y desarrollo⁵⁴.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, suprimió el

⁵¹ Contestación a la consulta tributaria vinculante V2027-07, de 26 de septiembre de 2007.

⁵² Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0059-01, de 10 de julio de 2001, o V0883-06, de 9 de mayo de 2006.

⁵³ Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0059-01, de 10 de julio de 2001, o V0249-06, de 10 de febrero de 2006.

⁵⁴ VVAA (2002): *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y tecnología 2002*, ob. cit., pág. 31.

porcentaje de deducción adicional del 20%, para los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

La anterior decisión del legislador fue consecuencia directa de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, asunto C-246-06, *Comisión/España*, que declaró esa deducción adicional contraria a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, porque, si bien el artículo 1, apartado 2, del Real Decreto 2609/1996 no exige que estos centros tengan su domicilio social en España para que puedan obtener el reconocimiento, sin embargo, requiere que su actividad se realice en territorio español y pueda beneficiar a cualquier entidad o empresa que realice actividades en España, lo que comporta una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación de los servicios, al no concederse la deducción cuando las actividades son realizadas por un centro que ha obtenido su reconocimiento en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo distinto de España y, para obtener el reconocimiento en España, tal centro debe, en realidad, ejercer sus actividades en el territorio español.

Inversiones en inmovilizado afecto exclusivamente

El porcentaje de deducción es del 10% (8%) para las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D (primer inciso del número 2º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

Las inversiones en elementos del inmovilizado parcialmente afectos a las actividades de I+D no dan derecho a esta deducción y tampoco las inversiones en inmuebles o terrenos, aunque estén afectos exclusivamente a dichas actividades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de

funcionamiento (último inciso de la letra b) del artículo 35.1 del TRLIS).

Esta deducción será compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS e incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS (segundo inciso del número 2º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

Debe entenderse también compatible con la deducción por gastos de investigación y desarrollo del número 1º de este mismo artículo 35.1.c) del TRLIS, de manera que las amortizaciones de estos elementos del inmovilizado también formarán parte de la base de aquella deducción.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior (tercer y último inciso del número 2º del artículo 35.1.c) del TRLIS).

El anterior requisito puede entrar en contradicción con el primer inciso del artículo 44.3 del TRLIS —aplicable, en principio, a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades—, según el cual: “Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior”.

Si la contradicción se produjera, la especificidad del tercer y último inciso del número 2º del artículo 35.1.c) del TRLIS merita su aplicación prioritaria, aunque se echa de menos la coordinación de ambos preceptos.

El incumplimiento del periodo de permanencia en el patrimonio obliga al sujeto pasivo a ingresar la cantidad deducida, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al periodo impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito (último inciso del artículo 44.3 del TRLIS).

3_2 Deducción por actividades de innovación tecnológica

El apartado 2 del artículo 35 del TRLIS comienza diciendo que la realización de actividades de IT dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado, y seguidamente regula: en su letra a), el concepto de innovación tecnológica; en su letra b), la base de la deducción, y en su letra c), los porcentajes de deducción.

El concepto tributario de innovación tecnológica ha sido analizado en el Capítulo 1 de este libro, falta examinar la base y los porcentajes de deducción.

3_2_1 Base de la deducción

El primer inciso de la letra b) del artículo 35.2 del TRLIS, en vez de regular específicamente la base de la deducción, enumera las únicas actividades cuyos gastos dan derecho a practicar la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de IT:

1. Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de sus resultados.
2. El diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, incluida 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, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
3. La adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños.
4. La obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

La técnica legislativa empleada es deplorable: ¿cuál es la razón —más allá de la imagen ficticia transmitida

de incentivo fiscal a la realización de cualquier actividad de IT— capaz de justificar que el artículo 35.2 del TRLIS comience ofreciendo un concepto tributario de innovación tecnológica que no delimita las actividades con derecho a la deducción que regula? No hay una respuesta técnica.

Las únicas referencias a la base de la deducción que realmente recoge este primer inciso del artículo 35.2.b) del TRLIS aparecen en los números 3º y 4º.

En el número 3º, cuando establece que “no darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo”, y que “la base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros”.

Ambas limitaciones son problemáticas, la primera porque, como dice Calvo Vergez (2010) puede impedir la deducción sin un motivo suficiente, pues resulta habitual en los grupos empresariales que las actividades de IT se centralicen en una de las empresas del grupo y se distribuyan sus costes entre todas ellas; y la segunda, porque no aclara cómo proceder cuando las cantidades satisfechas superan el millón de euros.

Si las cantidades abonadas por la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños superan el millón de euros, excluidas claro está las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas, debe entenderse⁵⁵:

- Que la deducción por actividades de IT es aplicable sobre la base máxima permitida, es decir, un millón de euros.
- Que las cantidades satisfechas por encima de la base máxima de deducción no integrarán la base de deducción por este concepto en los ejercicios fiscales siguientes.
- Que habrá de tenerse en cuenta la duración del ejercicio fiscal para calcular las cantidades satisfechas cuando el periodo impositivo sea inferior al año natural.

Y en el número 4º, cuando dispone que “no darán derecho a deducción los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas” (normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares).

⁵⁵ Véase Calvo Vergez (2010): *La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*, ob. cit., pág. 91.

La interpretación en este caso no es problemática, sólo dan derecho a deducción los gastos para obtener estas normas de calidad no los que deriven de su puesta en práctica, realizando los correspondientes ajustes y modificaciones en la empresa.

Debe insistirse aquí, porque es importante, en que sólo otorgan el derecho a la deducción los gastos vinculados a alguna de las actividades enumeradas en la letra b) del artículo 35.2 del TRLIS.

Por tanto, si la actividad desarrollada por la empresa cumple los requisitos de la definición fiscal genérica de innovación tecnológica de la letra a) del artículo 35.2 del TRLIS pero no puede incluirse en alguno de los números de su letra b), los gastos que origine no dan derecho a la deducción por actividades de IT⁵⁶.

El segundo inciso del artículo 35.2.b) del TRLIS dispone que “se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos”.

Son los mismos requisitos previstos para los gastos de I+D en el artículo 35.1.b) del TRLIS, deben darse por reproducidas las mismas consideraciones, pero falta la mención a las amortizaciones de los bienes afectos a estas actividades de innovación tecnológica.

La DGT ha interpretado, en relación con el número 2º de la letra b) del artículo 35.2 del TRLIS, lo siguiente: “En cuanto a las inversiones en inmovilizado, éstas no forman parte de la base de deducción por actividades de innovación tecnológica... mas sí formará parte de dicha base el gasto correspondiente a la amortización derivada de los elementos patrimoniales directamente afectos a la actividad de diseño e ingeniería industrial...”⁵⁷.

“Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo” (tercer inciso del artículo 35.2.b) del TRLIS).

El tenor literal es idéntico al del cuarto inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS y las consideraciones a efectuar sobre el mismo también, procede la remisión.

⁵⁶ Así se ha manifestado la DGT en la contestación a la consulta tributaria vinculante V1521-06, de 14 de julio de 2006.

⁵⁷ Contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V0974-09, de 6 de mayo de 2009; V0762-09, de 13 de abril de 2009, o V0754-09, de 8 de abril de 2009, entre otras.

“Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades” (cuarto inciso del artículo 35.2.b) del TRLIS).

El precepto tiene la misma redacción que el quinto inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS y merece idénticas consideraciones, no resulta necesario repetirlas.

“Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo” (quinto y último inciso del artículo 35.2.b) del TRLIS).

La similitud con el tercer inciso del artículo 35.1.b) del TRLIS excusa reiterar las mismas reflexiones que de este último se hicieron, nuevamente debe remitirse, sin perjuicio de lo cual procede realizar una consideración adicional.

La DGT entiende que las subvenciones percibidas para la realización de actividades de IT se distribuirán proporcionalmente entre los distintos gastos imputables al proyecto, salvo que del acuerdo de concesión pudiera inferirse un criterio de reparto diferente⁵⁸.

3_2_2 Porcentaje de deducción

El apartado c) del artículo 35.2 del TRLIS establece un porcentaje de deducción del 10% (8%) de los gastos efectuados en el periodo impositivo por actividades de IT con derecho a la deducción.

El porcentaje es más bajo que los establecidos para la realización de actividades de I+D, porque el legislador considera que estas últimas requieren mayor incentiva-ción fiscal que las actividades de IT, por ser superior en ellas el “fallo del mercado” que fundamenta el incentivo fiscal de unas y otras⁵⁹.

Como ha dicho la Comisión Europea, en relación con el falseamiento de la competencia que pueden producir las ayudas estatales a la investigación, al desarrollo y a la innovación: “los efectos negativos suelen ser peores (...)

⁵⁸ Véanse las contestaciones a las consultas tributarias vinculantes V1879-06, de 21 de septiembre de 2006; V2079-07, de 3 de octubre de 2007, y V0076-08, de 16 de enero de 2008.

⁵⁹ Confróntese, Busom, I. (2003): “Aspectos económicos”, dentro de la obra colectiva, *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*, ob. cit., págs. 124-127.

cuando las ayudas se conceden a actividades situadas en fases próximas a la comercialización del producto o servicio. Por consiguiente, las intensidades de las ayudas para actividades de desarrollo e innovación deben ser por lo general menores que en el caso de las actividades de investigación”⁶⁰.

Sin perjuicio de lo expuesto, un porcentaje de deducción real del 8%, como el actualmente vigente, resulta demasiado bajo para responder a la importancia de fomentar la innovación tecnológica en el tejido empresarial español. Probablemente por eso está previsto su incremento real al 12%, en el artículo 66, apartado uno, del Proyecto de Ley de Economía Sostenible, con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir de su entrada en vigor⁶¹.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, eliminó el porcentaje de deducción del 15%, para los gastos por proyectos cuya realización se encargara a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, como consecuencia directa de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, asunto C-246-06, *Comisión/España*, que la declaró contraria a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios⁶².

3_3 Límites comunes a las deducciones para incentivar determinadas actividades

El **primer límite común** a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades aparece contemplado en el primer inciso del artículo 44.1 del TRLIS. De acuerdo con el mismo, las deducciones previstas para incentivar la realización de determinadas actividades en el Capítulo IV se aplican sobre la que se conoce como “cuota líquida arrastrada” o, lo que es igual, sobre la

⁶⁰ “Marco comunitario sobre ayudas estatales e investigación y desarrollo e innovación”, Documento 2006/C 323/01, Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de diciembre de 2006, pág. 7.

⁶¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, IX Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 9 de abril de 2010, número 60-1.

⁶² Véanse las razones expuestas en el apartado 1.2.1, *in fine*, de este mismo Capítulo 2 del libro.

cantidad resultante después de minorar la cuota íntegra⁶³ en las deducciones para evitar la doble imposición y en las bonificaciones, previstas en los Capítulos II y III, respectivamente, del mismo Título VI del TRLIS.

Como la cuota líquida final, es decir, la cuantía resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones para evitar la doble imposición, de las bonificaciones y de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades —respetando este mismo orden—, sólo puede ser positiva o cero, será frecuente que no se puedan practicar todas o algunas de las deducciones para incentivar determinadas actividades a las que se tiene derecho, bien porque la base imponible sea negativa o de importe cero⁶⁴ o bien porque la cuantía de la “cuota líquida arrastrada” sea insuficiente.

El segundo inciso del artículo 44.1 del TRLIS resuelve parcialmente el problema, al disponer que “...las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 (deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) y 36 de esta ley (deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación), podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos”, pero no lo resuelve por completo. Si el sujeto pasivo tiene una base imponible negativa en varios periodos impositivos incluidos dentro de esos quince años inmediatos y sucesivos, la cuota íntegra resultante de aplicar el tipo de gravamen a esa base imponible será cero —porque no puede ser negativa— y no habrá posibilidad de minorarla.

De ahí que el tercer inciso del artículo 44.1 del TRLIS establezca que “el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en el presente capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación. b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas”. Esta demora debe entenderse vinculada al primer ejercicio en que se obtengan resultados contables positivos, aunque la base

⁶³De acuerdo con el artículo 29 del TRLIS: “Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”.

⁶⁴El artículo 25.1 del TRLIS prevé: “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos”.

imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho ejercicio sea negativa

El **segundo límite común** a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se encuentra en el último inciso del artículo 44.1 del TRLIS, conforme al cual, el importe de las deducciones de esta clase aplicadas en el periodo impositivo no podrá exceder conjuntamente del 35% de la “cuota líquida arrastrada”⁶⁵.

Este límite se elevará al 50% de la “cuota líquida arrastrada” cuando se trate de aplicar deducciones previstas en los artículos 35 y/o 36 del TRLIS, siempre que los gastos e inversiones que hayan generado el derecho a su aplicación hayan sido realizados en el propio periodo impositivo, y el importe de las deducciones a practicar con arreglo a esos artículos 35 y/o 36 del TRLIS exceda del 10% de la “cuota líquida arrastrada”. Sin alterar los requisitos exigibles, el artículo 66, apartado dos, del Proyecto de Ley de Economía Sostenible, con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir de su entrada en vigor, eleva el límite hasta el 60% de la “cuota líquida arrastrada”.

En todo caso, una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad (apartado 2 del artículo 44 del TRLIS), lógico, puesto que lo contrario supondría duplicar el incentivo fiscal.

El **tercer y último límite común** a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades está contenido en el apartado 3 de este artículo 44 del TRLIS, según el cual: “Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior. Conjuntamente con la cuota correspondiente al periodo impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora”.

En caso de conflicto, este límite común cede frente a las normas específicas de permanencia previstas en la regulación de cada una de las actividades incentivadas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS.

⁶⁵ Confróntese VVAA (2002): Guía de incentivos fiscales para la ciencia y tecnología 2002, ob. cit. pág. 35.



4_Mecanismos de justificación



La deducción por la realización de actividades de I+D o de IT puede practicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades sin necesidad de utilizar ninguno de los mecanismos previstos para justificar el proyecto. En tal caso, la empresa elaborará, con el asesoramiento de profesionales externos o con sus propios medios, la memoria técnica e individualizada del proyecto de I+D o de IT.

Antes de practicar la deducción, la empresa puede certificar el proyecto que ha elaborado mediante una entidad acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) para asegurarse de que las proyectadas son actividades de I+D o de IT y de la adecuada imputación a cada proyecto de los gastos que comportan, pero este informe no vincula a la Administración tributaria.

En ninguno de los dos casos expuestos la empresa evita el riesgo de que la Administración tributaria considere que las actividades realizadas no son actividades de I+D o de IT a efectos tributarios, o que no todos los gastos imputados al proyecto otorgan el derecho a la deducción.

Ni siquiera evitará ese riesgo cuando haya obtenido una subvención pública para la realización del proyecto relacionada con la promoción de actividades de I+D o de IT, porque tanto la DGT⁶⁶ como el TEAC⁶⁷ han reiterado que las calificaciones dadas a las actividades subvencionadas no tienen efecto vinculante sobre su calificación fiscal. Y los tribunales de justicia no han negado esa tesis, aunque hayan considerado que la obtención de una subvención pública para realizar actividades de I+D o de IT es un indicio relevante a la hora de determinar si se han realizado esta clase de actividades a efectos fiscales⁶⁸.

A la vista del riesgo expuesto, la empresa puede optar por utilizar alguno de los mecanismos de justificación incluidos en el artículo 35.4 del TRLIS, que sí vinculan a la Administración tributaria, en los términos previstos para cada uno de ellos: informes públicos motivados, consultas tributarias y acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones.

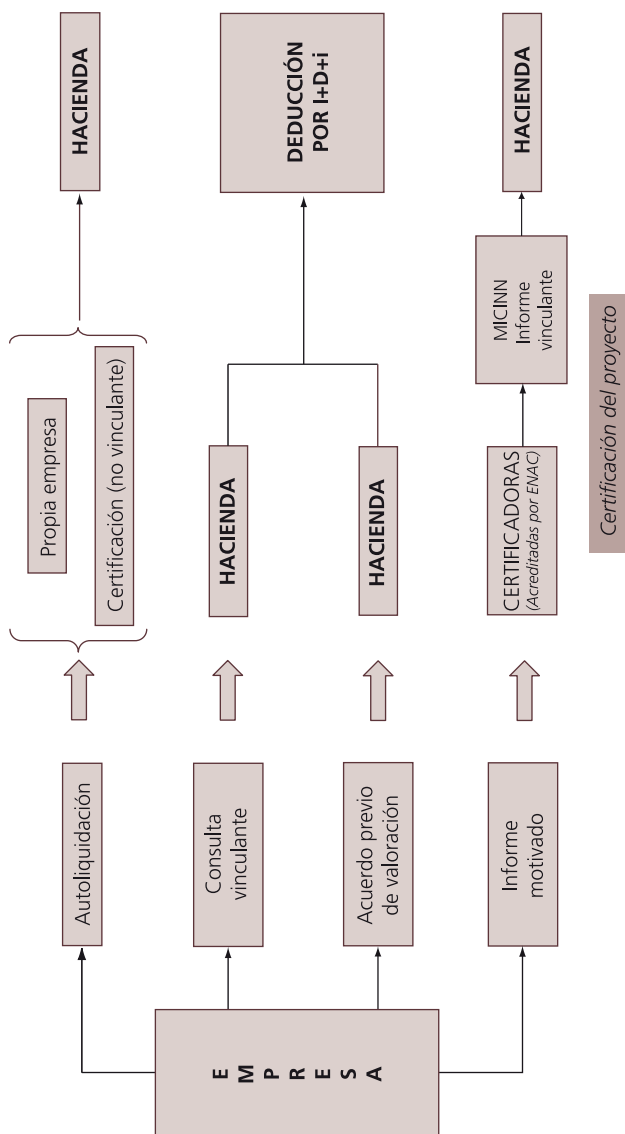
La Figura 4.1 sintetiza las posibilidades al alcance de la empresa.

⁶⁶ Contestaciones a la consultas tributarias vinculantes V1363-10, de 17 de junio de 2010, y V0836-10, de 26 de abril de 2010, por citar dos de las más recientes.

⁶⁷ Resoluciones de 29 de enero de 2009 (expediente 1743/07) o de 25 de octubre de 2007 (expediente 408/06).

⁶⁸ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 23 de febrero de 2010 (recurso 585/05), Fundamento Jurídico 5º; del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 15 de julio de 2008 (recurso 41/06), Fundamento Jurídico 4º, o del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 16 de febrero de 2007 (recurso 1527/05), Fundamento Jurídico 2º.

Figura 4.1. Vías posibles de deducción fiscal I+D+i.



Fuente: Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D e Innovación tecnológica (IT). Informe solicitudes (IT). Informe solicitudes (Ej. Fiscal 2007) y adelanto provisional datos EF 2008. Ministerio de Ciencia e Innovación, Madrid, junio de 2010, pág. 12.

4.1 Informes públicos motivados

La letra a) del apartado 4 del artículo 35 del TRLIS establece que los sujetos pasivos para aplicar la deducción contemplada en este precepto podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o como innovación, que tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Esta posibilidad se introdujo por la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa, con el objeto de paliar la inseguridad jurídica derivada de la interpretación de los conceptos tributarios de investigación y desarrollo —formulados en la letra a) del artículo 35.1 del TRLIS— y de innovación tecnológica —formulado en la letra a) del artículo 35.2 del TRLIS—, así como de las actividades excluidas de estos conceptos tributarios de investigación, desarrollo e innovación tecnológica —en el artículo 35.3 del TRLIS—⁶⁹.

La emisión de estos informes públicos motivados está regulada en el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre (RDEI, en adelante), con las modificaciones introducidas en el mismo por los Reales Decretos 2/2007, de 12 de enero, de modificación parcial del anterior, y 278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador.

4.1.1 Clases

Estos informes públicos motivados pueden ser aportados cuando se utilicen los otros dos mecanismos de justificación previstos en el artículo 35.4 del TRLIS, las consultas tributarias (letra b) y los acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones (letra c).

De ahí que, atendiendo a su destino, el artículo 2 de la RDEI diferencie tres clases de informes para aplicar la deducción fiscal por actividades de I+D o de IT:

1. Informes relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos a los efectos de aplicar la deducción fiscal por actividades de I+D e IT (letra a).
Informes tipo "A".

⁶⁹ Confróntese *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D e innovación tecnológica (IT). Informe solicitudes (Ej. Fiscal 2007) y adelanto provisional datos EF 2008*, Ministerio de Ciencia e Innovación, ob. cit., pág. 11.

2. Informes relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como I+D o como IT para ser aportados en las consultas tributarias escritas (letra b). **Informes tipo “B”.**
3. Informes relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos a los efectos de calificar las actividades del sujeto pasivo como I+D o como IT, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a las mismas, para ser aportados con el objeto de adoptar acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones (letra c). **Informes tipo “C”.**

Estos informes motivados sólo podrán ser emitidos sobre las actividades y los gastos e inversiones asociados a ellas presentadas en el marco de un proyecto individualizado.

El artículo 2 del RDEI contempla una cuarta modalidad de informe público motivado en su letra d), que se relaciona con el cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos del personal investigador para aplicar la bonificación en las cuotas de la Seguridad Social prevista en la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y que cae fuera del objeto de este libro.

4_1_2 Legitimación

La legitimación activa, es decir, la determinación de quienes tienen la posibilidad de solicitar estos informes, aparece regulada en el artículo 3 del RDEI; mientras que la legitimación pasiva, es decir, la fijación de los órganos competentes para emitirlos aparece prevista en el artículo 4 del RDEI.

Podrán solicitar los informes motivados —cuando así lo decidan— los sujetos pasivos que quieran practicar la deducción fiscal por actividades de I+D e IT y, en su caso, aportar dichos informes a consultas tributarias o/y a solicitudes de acuerdos previos de valoración, de acuerdo

con lo establecido en el artículo 35 del TRLIS (número 1 del artículo 3 del RDEI).

Los legitimados podrán solicitar informes por sí o por medio de sus representantes, en cuyo caso habrán de cumplir con los requisitos previstos en el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común —en adelante, LRJPAC—, lo que obliga a acreditar la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado.

La falta o insuficiente acreditación de la representación no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se aporte aquélla o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días que deberá conceder el órgano administrativo, o de un plazo superior cuando las circunstancias del caso así lo requieran.

El órgano competente en la actualidad para emitir los informes motivados será:

- Con carácter general, el Director General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial del Ministerio de Ciencia e Innovación.
- Cuando se refiera a proyectos que hayan dado lugar a una patente o modelo de utilidad o sobre los que se haya obtenido un Informe Tecnológico de Patentes de la Oficina Española de Patentes y Marcas, este organismo colaborará con la Dirección General de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial en la emisión del informe.
- Cuando verse sobre proyectos previamente financiados como consecuencia de su presentación a cualquiera de las líneas de apoyo financiero a proyectos empresariales que gestiona el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI), la competencia corresponderá a su director general.
- Cuando aluda a proyectos sobre eficiencia energética y uso racional de la energía, así como al apoyo a la diversificación de las fuentes de abastecimiento y el impulso de la utilización de las energías renovables, la competencia corresponderá al director general del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE).

4_1_3 Procedimiento

El procedimiento para la emisión de estos informes está regulado en los artículos 5 a 8 de este RDEI y, en todo lo no dispuesto en estos preceptos, se regirá por la LRJPAC (disposición adicional primera RDEI).

Iniciación

Las solicitudes se presentarán mediante escrito firmado dirigido al órgano competente, de acuerdo con el formulario normalizado del anexo I del RDEI.

El solicitante deberá manifestar expresamente, en su caso, la existencia de consultas vinculantes presentadas o la solicitud de acuerdos previos de valoración a la Administración tributaria, cuando tengan por objeto la deducción por actividades de I+D e IT y los gastos e inversiones asociados a tales actividades respecto de las que se solicita dicho informe motivado.

La solicitud debe ir acompañada de dos ejemplares del proyecto individualizado, que incluirán una memoria técnica y una memoria económica (en las que se describan las actividades integradas en el proyecto, los gastos e inversiones asociados a ellas, proponiendo de forma fundamentada y diferenciada qué actividades, gastos e inversiones constituyen, a juicio del solicitante, I+D y cuáles IT, siguiendo los conceptos previstos en el artículo 35 del TRLIS) realizadas utilizando los formularios del anexo II del RDEI.

A estos efectos, un proyecto individual es aquel proceso único que consiste en un conjunto de actividades coordinadas y controladas con fechas de inicio y fin, llevadas a cabo para lograr un objetivo conforme con requisitos específicos, los cuales incluyen los compromisos de plazos, costes y recursos.

El solicitante presentará además un informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) de calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones asociadas a I+D o a IT, de acuerdo con las definiciones y requisitos contemplados en el artículo 35 del TRLIS.

A fecha junio 2010, están acreditadas por ENAC para la emisión de este informe técnico las siguientes entidades:

- ACIE: www.acie.com.es.
- AENOR: www.aenor.es.
- AIDIT: www.e-aidit.com.
- Cámara de Comercio de Madrid: www.camaramadrid.es.
- EQA: www.eqa.org.
- INNOVAMAR: www.innovamar.org.
- FITSA: www.fundacionfitsa.org.
- Global Certification Spain, S.L.:
www.globalcertificacion.net.
- IMPIVA: www.impiva.es.
- ZIURTEK CERTIFICACIÓN S.L.: www.ziurtek.net.

No será necesaria la aportación del informe técnico de calificación emitido por una entidad acreditada por la ENAC cuando la competencia para emitir el informe público motivado corresponda al director general del CDTI.

Las entidades acreditadas por la ENAC convendrán con la Oficina Española de Patentes y Marcas la realización de una parte el informe técnico de calificación cuando el informe motivado se refiera a proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que hayan dado lugar a una patente o modelo de utilidad o sobre los que se haya obtenido un Informe Tecnológico de Patentes de la Oficina Española de Patentes y Marcas. La Dirección General de de Transferencia de Tecnología y Desarrollo Empresarial comprobará que se ha producido esta colaboración en la realización del informe técnico aportado por el solicitante.

El organismo competente para la emisión de los informes públicos motivados podrá excepcionar la presentación del informe técnico de calificación en aquellos supuestos que determine.

En función de la clase de informe público motivado a cuya solicitud acompañan, se diferencian las siguientes modalidades de informes técnicos de calificación:

1. Para la obtención de informe motivado tipo "A":
 - Informes técnicos de contenido y primera ejecución, que incluyen la evaluación del proyecto según aspectos formales, de naturaleza técnica y gastos incurridos.

- Informes técnicos de seguimiento, que incluyen la evaluación de la ejecución anual de un proyecto plurianual que cuenta con una certificación de contenido y primera ejecución. Se comprueba la evolución de la ejecución del proyecto y los gastos incurridos en la anualidad.
2. Para la obtención de informe motivado tipo “B” o “C”: informe técnico de contenido *ex ante*, que evalúa el proyecto previamente a su ejecución, según aspectos formales, de naturaleza técnica e identificación y coherencia del presupuesto.

Es jurídicamente desconcertante la exigencia reglamentaria de presentar un informe técnico calificando el proyecto e identificando los gastos e inversiones, con arreglo a lo previsto en el artículo 35 del TRLIS, para iniciar un procedimiento administrativo cuya finalidad es la emisión de un informe público motivado que realiza esa misma calificación e identificación, pero con efectos vinculantes para la Administración tributaria.

Si el procedimiento administrativo que se inicia tiene como función la de evacuar un informe motivado vinculante para la Administración tributaria, que obviamente será técnico, para qué se requiere entonces un informe técnico de una entidad acreditada por la ENAC.

Esta exigencia reglamentaria comporta la difícil calificación como informe del resultado del procedimiento administrativo, contraviniendo el tenor literal del artículo 35.4 del TRLIS en un claro exceso reglamentario, puesto que sería más bien una certificación administrativa, al limitarse a ratificar o rectificar la calificación del proyecto e identificación de gastos e inversiones contenida en el informe técnico emitido por la entidad acreditada por la ENAC, encareciendo de paso esta opción para el sujeto pasivo y restando confidencialidad al proyecto.

Con el fin de facilitar la presentación de las solicitudes, y como paso previo a una presentación exclusiva vía registro telemático, el Ministerio de Ciencia e Innovación ofrece a los sujetos pasivos una aplicación web para cumplimentar los modelos y el envío de documentación: www11.mityc.es/idicer.

En cuanto al plazo de presentación de la solicitud, debe tenerse en cuenta que no se emitirá informe sobre

actividades o proyectos iniciados que afecten a periodos impositivos cuyo plazo voluntario de declaración haya finalizado o sobre los que la Administración tributaria haya contestado la consulta vinculante o resuelto el acuerdo previo de valoración.

Como el plazo voluntario de declaración en el Impuesto sobre Sociedades comprende los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (segundo inciso del artículo 136.1 del TRLIS), periodo impositivo que normalmente coincidirá con el año natural, el plazo para presentar la solicitud de informe motivado correspondiente a un ejercicio finalizará el 25 de julio del año siguiente.

Desarrollo

Si la solicitud o documentación aportada fuera incompleta o presentara errores subsanables, se requerirá al responsable para que, en el plazo de diez días hábiles desde el día siguiente al de la recepción de la notificación, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, advirtiéndole que, de no hacerlo, se le tendrá por desistido de su solicitud.

El órgano competente podrá requerir al interesado la documentación e información que estime necesaria para formar el criterio aplicable al caso planteado, respetando la legislación vigente. Asimismo podrá solicitar los informes de otros órganos directivos y organismos públicos y privados que estime pertinentes en razón de la materia.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al solicitante para que alegue y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes en el plazo de quince días hábiles.

Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.

Terminación

El informe público motivado se emitirá en el plazo máximo de tres meses, a contar desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente

para su tramitación, separando sus contenidos en investigación y desarrollo, por un lado, e innovación tecnológica, por otro.

En el caso de los informes motivados tipo “A” y tipo “C” se identificarán los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones fiscales.

El informe motivado será notificado al interesado por el órgano competente y se remitirá copia del mismo a la Administración tributaria.

El apartado 3 del artículo 8 del RDEI establece, con notable incorrección jurídica, que la falta de contestación en el plazo de tres meses “no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante (...) ni determinará efectos vinculantes para el Ministerio de Ciencia y Tecnología”, cuando en este procedimiento administrativo no hay consultante sino solicitante y cuando los criterios expresados por el solicitante deben venir avalados por el informe técnico emitido por una entidad acreditada por la ENAC.

Desde el mismo punto de vista jurídico, más incorrecto es aún que el precepto reglamentario comentado anude efectos negativos al silencio administrativo, porque contraviene la regla prevista en el primer inciso del artículo 43.2 de la LRJPAC para los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, que es la de anudar efectos positivos al silencio administrativo, salvo que una norma con rango de ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario, que no es el caso.

La resolución alcanzada en este procedimiento administrativo previsto para evacuar informe público motivado no puede ser recurrida directamente, porque su eficacia se restringe a los efectos del artículo 35 del TRLIS, pero siempre será posible recurrir el acto o actos administrativos tributarios dictados en aplicación de los criterios manifestados.

4_1_4 Efectos

Los efectos están regulados en el artículo 9 del RDEI.

El principal efecto que tienen los informes públicos motivados es el de vincular a la Administración tributaria,

incluidos los Tribunales Económico Administrativos, pues son parte de ella y no existe ninguna restricción en el artículo 35 del TRLIS que permita una interpretación distinta, siempre que se hayan cumplido todos los requisitos previstos, pero nunca al sujeto pasivo, quien podrá seguir su criterio o apartarse del mismo.

En los informes del tipo “A”, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de I+D o del IT, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá, en todo caso, estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, correspondiendo a la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución emitida el 25 de julio de 2007 (expediente 2311/06), rechaza la aplicación de la deducción pretendida por la empresa, pese a disponer de un informe público motivado, precisamente por no haber aportado la documentación justificativa del importe de los gastos y de su imputación temporal.

En los informes del tipo “B” y del tipo “C”, el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción estará condicionado a su realización y a la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de I+D o de IT y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse, en su caso, los ajustes correspondientes en la base de deducción.

La Administración tributaria podrá recabar en cualquier momento al sujeto pasivo la justificación de la realidad de los gastos y su directa afectación al proyecto en ulteriores procedimientos de comprobación tributaria.

4_2 Consultas tributarias

La letra b) del artículo 35.4 del TRLIS contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos formulen consultas tributarias escritas sobre la interpretación y aplicación de la deducción por actividades de I+D o de IT, cuya contes-tación tendrá carácter vinculante para la Administración

tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la LGT.

4_2_1 Legitimación

La legitimación activa, es decir, la posibilidad de consultar por escrito la interpretación y aplicación de la deducción por actividades de I+D o de IT, corresponderá a los obligados tributarios:

1. De forma individual, apartado 1 del artículo 88 de la LGT, que será la habitual, o
2. De forma colectiva, puesto que el apartado 3 del artículo 88 de la LGT permite formular consultas tributarias a los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales, los sindicatos, las asociaciones de consumidores, las asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, las asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados. Situación que puede perfectamente producirse en relación con la interpretación o aplicación de deducciones por actividades de I+D o de IT, piénsese, por ejemplo, en la interpretación para un determinado sector productivo de una eventual modificación de la deducción establecida.

Los legitimados podrán presentar la consulta tributaria por sí mismos o a través de representante legal o voluntario, acreditando entonces la representación por alguno de los medios válidos en derecho que deje constancia fidedigna, o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente (artículo 46.2 de la LGT).

Sin esa representación sólo se podrán formular consultas tributarias individuales sobre el régimen tributario propio.

La legitimación pasiva, es decir, la competencia para contestar a las consultas tributarias escritas relacionadas con las actividades de I+D o de IT en el Impuesto sobre Sociedades corresponderá a la DGT [apartado 5

del artículo 88 de la LGT y artículo 65 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI, en lo sucesivo)].

4_2_2 Procedimiento

El procedimiento de tramitación y contestación a las consultas tributarias escritas está regulado en los artículos 66 (iniciación), 67 (tramitación o desarrollo) y 68 (terminación) del RGGI, dando contenido a la remisión reglamentaria prevista en el apartado 7 del artículo 88 de la LGT y, sin perjuicio de lo que establecen otros apartados de este mismo artículo 88 de la LGT, así como del artículo 89 de la misma, únicos a los que se va a hacer expresa mención.

Iniciación

Las consultas tributarias se formularán mediante escrito en el que se hará constar (segundo inciso del artículo 88.2 de la LGT):

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que ésta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la LGT.
- Objeto de la consulta: dudas que susciten las normas tributarias aplicables.
- Antecedentes y circunstancias del caso, con la extensión y claridad necesaria.
- Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.

En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que la identificación de las personas o entidades consultantes quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración. En ese caso, podrán presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Las consultas también podrán remitirse por fax, en cuyo caso, en el plazo de diez días desde su remisión deberá presentarse la documentación original. Si se remite la documentación original en el plazo previsto, la fecha de presentación será la del fax, en caso contrario la consulta se tendrá por no presentada y se archivará sin más trámite.

Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (primer inciso del apartado 2 del artículo 88 de la LGT). Si la consulta fuera formulada después de la finalización de los antedichos plazos se procederá a su inadmisión, comunicando esta circunstancia al obligado tributario.

Cuando la solicitud no reúna los requisitos mínimos previstos, se requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite (artículo 88.4 de la LGT).

La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (apartado 3 del artículo 89 de la LGT).

Finalmente, debe recordarse la posibilidad de aportar informe público motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el artículo 35 del TRLIS, que tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Desarrollo

La tramitación está regulada en el artículo 67 del RGGI.

Este precepto simplemente permite requerir al obligado tributario la documentación o información necesaria para efectuar la contestación, y solicitar de otros centros directivos y organismos los informes pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Terminación

La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito a las consultas tributarias que reúnan los requisitos establecidos en el plazo de seis meses desde su presentación (apartado 6 del artículo 88 de la LGT).

La falta de contestación en plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, pero tampoco exonera a la DGT de la obligación de contestar.

Cuando la contestación incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración tributaria deberá motivar el cambio.

Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra las contestaciones a las consultas tributarias, pero siempre podrán recurrir el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios manifestados en la contestación (apartado 4 del artículo 89 de la LGT). La limitación es lógica, puesto que la contestación no es más que una manifestación de juicio u opinión por parte de la Administración tributaria.

4_2_3 Efectos de la contestación

Los dos primeros incisos del apartado 1 del artículo 89 de la LGT otorgan a todas las contestaciones a las consultas tributarias escritos efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación del tributo:

- En tanto no se modifique la legislación o jurisprudencia aplicable al caso.
- Siempre que la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.
- Y mientras no se alteren las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

No tendrán efectos vinculantes las contestaciones a las consultas sobre cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad (apartado 2 del artículo 89 de la LGT).

Las contestaciones a las consultas tributarias vinculan únicamente a las entidades de la Administración tributaria encargadas de la aplicación del tributo, luego no vinculan a los Tribunales Económico Administrativos, porque no se encargan de la aplicación de los tributos sino de la revisión de los actos dictados en su aplicación⁷⁰, aunque formen parte de la Administración tributaria.

El obligado tributario no está vinculado por la contestación a la consulta tributaria que formuló, siempre puede optar entre seguir los criterios interpretativos de la contestación o apartarse de ellos.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar a cualquier obligado tributario los criterios manifestados en las contestaciones a las consultas tributarias escritas, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta (tercer inciso del artículo 89.1 de la LGT).

⁷⁰ La aplicación de los tributos comprende la información y asistencia a los obligados tributarios, la gestión, la inspección y la recaudación tributaria, pero no la revisión tributaria (véase el artículo 83 de la LGT).

Por identidad de hechos y circunstancias debe entenderse igualdad sustancial, puesto que esto es lo que se desprende del artículo 179.2, letra d), de la LGT, precepto que exonera al obligado tributario de responsabilidad en materia de infracciones tributarias cuando ajuste su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado tributario, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una "igualdad sustancial" que permita entender aplicables dichos criterios y siempre que dichos criterios no hayan sido modificados posteriormente.

La importancia que, por lo expuesto, tienen las contestaciones a las consultas tributarias formuladas por otros obligados tributarios justifica que el artículo 86.2 de la LGT conmine al Ministerio de Economía y Hacienda a difundir las contestaciones a las consultas tributarias de mayor trascendencia y repercusión (www.meh.es).

4_3 Acuerdos previos de valoración de gastos e inversiones

La letra c) del artículo 35.4 del TRLIS establece la posibilidad para los sujetos pasivos de solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D o de IT, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la LGT, cuyos apartados van a ser expresamente mencionados.

Al amparo de la habilitación reglamentaria prevista en el artículo 35.5 del TRLIS, el artículo 30 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS, en adelante), regula el procedimiento para acodar previamente la valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D o de IT.

4_3_1 Legitimación

La posibilidad de solicitar la valoración previa de los gastos e inversiones se otorga a las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de I+D

o de IT que consideren susceptibles de disfrutar de la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS.

La competencia para informar, instruir y resolver el procedimiento corresponde al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

4_3_2 Procedimiento

Iniciación

La solicitud de iniciación deberá presentarse por escrito antes de efectuar los gastos correspondientes y contendrá como mínimo lo siguiente (apartado 2 del artículo 30 del RIS):

- Identificación de la persona o entidad solicitante.
- Identificación y descripción del proyecto de I+D o de IT a que se refiere la solicitud, indicando las actividades concretas que se efectuarán, los gastos en los que se incurrirá para su ejecución y el periodo de tiempo en el que se realizarán tales actividades.
- Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas tomadas en consideración.

La documentación aportada por el solicitante únicamente tendrá efectos en este procedimiento y, además, el personal de la AEAT que intervenga en el procedimiento deberá guardar sigilo y observar secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.

Debe recordarse la posibilidad de aportar informe público motivado relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el artículo 35 del TRLIS, para calificar las actividades a realizar como I+D o como IT y para identificar los gastos e inversiones que les puedan ser imputados, que tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Desarrollo

La Administración tributaria examinará la documentación aportada, pudiendo requerir al solicitante cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la solicitud.

Tanto la Administración tributaria como el solicitante podrán solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Asimismo, podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria lo pondrá de manifiesto al solicitante, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, para que pueda formular las alegaciones, incluso presentado una propuesta de valoración alternativa, y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en el plazo de quince días.

Terminación

El procedimiento debe finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la propuesta haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria.

La falta de contestación en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos (artículo 91.4, inciso final, de la LGT). El silencio de la Administración tributaria tiene efecto positivo.

La resolución expresa de procedimiento será escrita y motivada, pudiendo aprobar la propuesta inicial del solicitante, aprobar la que alternativamente formule éste en el curso del procedimiento o desestimar su propuesta.

La resolución expresa aprobatoria contendrá la valoración realizada por la Administración tributaria conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con indicación de los gastos y de las actividades concretas a que se refiere, del método de valoración utilizado, reflejando sus elementos esenciales, y de su carácter vinculante para la Administración tributaria. Asimismo, indicará el plazo de vigencia de la valoración, que no podrá ser superior a tres años (apartados 4 y 5 del artículo 91 de la LGT).

La resolución del procedimiento no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución (apartado 6 del artículo 91 de la LGT).

4_3_3 Efectos de la resolución que aprueba la propuesta

La Administración tributaria debe aplicar la valoración de los gastos que resulte de la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha valoración (apartado 5 del artículo 91 de la LGT).



Bibliografía



- Alonso Murillo, F. (2004), *Incentivos fiscales a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades*, en *Herramientas de apoyo a la gestión de la innovación*. CD realizado por Juan Vicente García Manjón y Javier García Díez. Imprenta Casares, Valladolid.
- Alonso Murillo, F. (2005), *Deducciones fiscales a la I+D+i*. FUNDECYT, Badajoz.
- Bosch Ygualada, M. (2002), *I+D e innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*. CISS.
- Bosch Ygualada, M. (2003), "I+D+i: deducciones fiscales en el sector de las nuevas tecnologías", *Gaceta Fiscal*, número 224.
- Busom, I. (2003), "Aspectos económicos", en VVAA, *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. Centro de Economía Industrial, Barcelona.
- COTEC (2004), *Los incentivos fiscales a la innovación*, Documentos COTEC sobre oportunidades tecnológicas, número 20.
- Calvo Vérguez, J. (2010), *La aplicación de la deducción por I+D+i/ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*. Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra.
- Fabra Valls, M. (2003), "Deducción por actividades de I+D+i: principales aspectos de su régimen jurídico", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, número 11, noviembre de 2003.
- Martín Fernández, J. (2000), "Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", en Martín Fernández, J. (Coord.), *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. La Ley, Madrid.

- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2002), "Las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades: a propósito de la reciente doctrina administrativa y de las modificaciones legislativas para el ejercicio 2002", *Quincena Fiscal*, número 4.
- OCDE (2002), *Manual de Frascati*. Fundación Española de Ciencia y Tecnología, Madrid.
- OCDE (2005), *Manual de Oslo*. Grupo Tragsa (www.tragsa.es).
- Peretó García, M. (2003), "Aspectos jurídico-fiscales", en VVAA, *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. Centro de Economía Industrial, Barcelona.
- Rodríguez Márquez, J. (2000), "Tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo en el ordenamiento jurídico español", en J. Martín Fernández (Coord.), *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. La Ley, Madrid.
- Rodríguez Márquez, J. (2000), "Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", en J. Martín Fernández (Coord.), *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. La Ley, Madrid.
- Tobes Portillo, P. (2003): "Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación", *Crónica Tributaria*, número 109.
- VVAA (2002), *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y tecnología 2002*. Ministerio de Ciencia y Tecnología, Madrid.
- VVAA (2009), *Todo contabilidad, 2009-2010*. CISS, Toledo.

Pocket Innova

Gestión de la innovación

AUTOR: Juan Vicente García Manjón
ISBN: 978-84-9745-477-3

Gestión del conocimiento

AUTOR: Monserrat Santillán de la Peña
ISBN: 978-84-9745-481-0

Web 2.0

AUTOR: José Luis Marín de la Iglesia
ISBN: 978-84-9745-483-4

Biotechnología

AUTOR: Juan P. Duque
ISBN: 978-84-9745-485-8

Proveedores de conocimiento

AUTOR: Javier González Sabater
ISBN: 978-84-9745-489-6

Hazlo distinto

AUTOR: Santiago Sousa Carreira
ISBN: 978-84-9745-484-1

El ABC de la innovación

AUTORES: Juan Vicente García Manjón
Javier Alfonso Rodríguez Escobar
ISBN: 978-84-9745-492-6

Mercado Alternativo Bursátil

AUTORES: David Carro Meana
Paula Veloso Pereira
ISBN: 978-84-9745-559-6

Business Angels

AUTORES: Pablo Martínez García
José Gabriel García Ortega
ISBN: 978-84-9745-494-0

Equipos innovadores

AUTOR: Pablo Villanueva Alonso
ISBN: 978-84-9745-558-9

Para más información visite:

www.netbiblo.com

