

CONSIDERACIONES SOBRE LOS PRESUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE I+D+I EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (TEXTO REFUNDIDO 4/2004)

TOMÁS GARCÍA LUIS

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá

Resumen: Existe una relación directa entre el desarrollo económico de un país y la investigación, desarrollo e innovación tecnológica realizada en el mismo. Consciente de este hecho el legislador español ha desplegado tradicionalmente una política de fomento a la realización de este tipo de actividades por parte del sector privado mediante variados instrumentos incentivadores entre los que destacan la concesión de beneficios fiscales que operan en la cuota íntegra del Impuesto que grava los beneficios empresariales (Impuesto sobre Sociedades), poniendo de relieve el progresivo aumento del estímulo público a la realización de actividades de I+D+i por esta vía desde hasta la Ley 35/2006, que invierte esta tendencia. El estudio se centra en consideraciones críticas sobre los conceptos fiscales de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica y los aspectos conflictivos más relevantes para su aplicación.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, Beneficios fiscales, Incentivos fiscales, Gastos fiscales, Investigación y Desarrollo, Innovación Tecnológica.

Abstract: There is a direct relationship between the economic development of a country, on the one hand, and research, development and technological innovation, on the other hand. Aware of this fact, spanish laws has traditionally encouraged this type of activities of the private sector through several instrument among which tax benefits on company tax should be emphasized. Those tax benefits increased the public support to the R&D activities over the years until Act 35/2006 changes the trend to the opposite side. This paper focuses the critical

considerations on the tax concept of R&D and the more important problems concerning its application.

Key words: Company tax, tax benefits, tax incentives, tax expenditures, Research and development, Technological innovation.

Sumario: I. Introducción. II. Identificación de los incentivos a la I+D+i contemplados en el TR 4/2004, que aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades. III. Breve evolución normativa de los incentivos a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades. IV. Consideraciones respecto de los conceptos de I+D y de IT. V. Diferenciación entre el Desarrollo y la Innovación Tecnológica de productos o procesos. VI. Enumeración de supuestos concretos de I+D y de IT. VII. La deducción en sus aspectos meramente aplicativos: 1. Deducción en cuota por la realización de actividades de I+D: 1.1. Deducción general de los gastos por actividades de I+D; 1.2. Deducción adicional por incremento de gastos: incentivo adicional al inicio de actividades y al esfuerzo investigador; 1.3. Deducciones adicionales por gastos de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva al proyecto y por inversiones en Activos Fijos afectos; 1.4. Deducción adicional por proyectos contratados con centros cualificados de I+D. 2. Deducción en cuota por actividades de Innovación tecnológica (IT). VIII. Algunos problemas de la investigación contratada a terceros. La STJUE de 13 de marzo 2008. IX. Referencia a la bonificación de cotizaciones a la Seguridad Social del Personal Investigador. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Es de unánime aceptación que existe una relación directa entre el desarrollo económico de un país y el grado de desarrollo alcanzado en la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica (en adelante I+D+i). El legislador español ha sido siempre consciente de este hecho y, en este sentido, ya la Ley 27/1984, de 26 de julio, consideró a la investigación tecnológica como un factor esencial en la reindustrialización y reconversión industrial de nuestro país. Del mismo modo podía leerse en la Exposición de Motivos de la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación general de la Investigación Científica y Técnica, que “los nexos que unen la investigación y el desarrollo socio-económico asumidos de antiguo en los países avanzados, resultan en nuestra época,

caracterizada por una sostenida crisis económica y una extensa competencia industrial, más evidentes que nunca. El reto de la llamada tercera revolución industrial exige, y de hecho está exigiendo en aquellos países, un aumento constante de inversiones en investigación e innovación a fin de mantenerse en la vanguardia tecnológica”.

La citada Ley inició un cambio de actitud frente a la investigación volcado de manera más decidida hacia su fomento.

Los objetivos a considerar por una política de fomento a la inversión tecnológica quedaron resumidos ya tempranamente en los siguientes¹:

- Promover y estimular la investigación de las empresas en programas de investigación y desarrollo destinados a la obtención de tecnología propia.
- Permitir una rápida recuperación de los fondos destinados a inversiones o gastos de investigación y desarrollo.
- Favorecer la exportación de tecnología nacional.
- Fomentar la aportación de fondos destinados a programas de investigación y desarrollo mediante donativos o subvenciones.
- Facilitar la transferencia de tecnología interna entre el Grupo de Empresas.

A su vez cada uno de estos objetivos demanda actuaciones específicas y muy variadas que van desde la mera creación de un “clima investigador” (las denominadas medidas “*soft*”) a actuaciones más eficaces vía concesión de estímulos directos a la inversión. Tales estímulos se plasman en ayudas financieras (subvenciones, facilidades en la concesión de créditos, estudio de viabilidad de proyectos, etc.) y tributarias (concesión de beneficios tributarios) a la inversión en investigación. A estas medidas pueden añadirse otras como el establecimiento de un régimen fiscal favorable de sociedades dedicadas a la investigación o el fomento de figuras asociativas tales como sociedades de Empresa o Asociaciones sin personalidad, etc. (medidas “*hard*”), o el tratamiento fiscal privilegiado de los rendimientos de investigación o de las inversiones en sociedades de investigación, etc. Ciertamente una política coherente exige contemplar todo el “circuito” de la investigación y desarrollo para que todo él resulte igualmente promocionado. Como se aprecia de lo dicho la concesión de beneficios fiscales a la inversión no puede verse más que como una intervención parcial (y por lo tanto insuficiente) en el fomento a la investigación, como

¹ Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (1980): págs. 8 y ss.

un instrumento más de la política de desarrollo tecnológico, política que a su vez ha de coordinarse con la política económica general.

La Dirección General de Tecnología y Seguridad Industrial clasifica el amplio abanico de instrumentos potencialmente utilizables en medidas directas e indirectas. Entre las primeras se citan la participación estatal en el propio desarrollo de los proyectos de I + D, financiación de los mismos mediante préstamos (sin interés o con un interés bajo) con exigencia de devolución, subvenciones a fondo perdido o la adquisición por el Estado de Prototipos. Entre las medidas indirectas se citan:

- Medidas fiscales: apoyo fiscal a la inversión mediante deducciones de las cuotas de un determinado porcentaje de las cantidades invertidas; libertad de amortización de los gastos incurridos como consecuencia de la actividad investigadora (opción entre capitalización de gastos con posterior amortización o tratamiento como gasto corriente del ejercicio); exención de impuestos que gravan la adquisición de activos utilizados en actividades de I + D, bonificación de los ingresos por tecnología, ampliación del plazo de compensación de pérdidas para las generadas en proyectos de I + D, etc.
- Desarrollo de los sistemas de información y difusión de la tecnología disponible.
- Promoción de las asociaciones de empresas para la realización de proyectos de I + D.
- Presión del Estado como consumidor exigiendo cubrir sus necesidades en condiciones tales que sea necesario investigar para poder contratar con el mismo, especialmente en sectores de tecnología punta tales como comunicaciones, defensa, transporte, etc.
- Liberalización del mercado de manera progresiva y controlada².

Existe coincidencia en la necesidad de un fomento público de las actividades privadas de I+D+i para que el sector privado asuma el alto riesgo de destinar parte de sus recursos a la investigación, riesgo que es elevado por la incertidumbre de su éxito y, en todo caso, por el largo plazo que ha de transcurrir normalmente para rentabilizarlos. Por ello en todos los países se han establecido este tipo de ayudas que, en el campo

² Ministerio de Industria y Energía (1980): págs. 16 y ss. Clasificaciones desde el punto de vista de las relaciones originadas entre los sujetos, según procedimiento de adjudicación de las ayudas económicas y criterios utilizados, pueden consultarse en MARTÍN MATEO, Ramón (1980): págs. 545-552.

tributario, se concentran especialmente en la concesión de distintos beneficios tributarios en el impuesto que grava los beneficios empresariales adoptando diversas formas, fundamentalmente amortizaciones aceleradas sobre activos adquiridos y adscritos a la investigación y desarrollo, y deducciones en la base o en la cuota en función de los gastos incurridos.

La general coincidencia en lo dicho hasta el momento deja de producirse cuando se trata de elegir el mejor modo, técnica o instrumento para el fomento de la I+D+i. Entre las medidas directas de fomento se sitúan las subvenciones y los créditos en condiciones ventajosas (sin interés o a bajo interés, plazos de carencia, etc). Este tipo de medidas presentan resumidamente varias ventajas:

- Son selectivas: se aplican a determinados sectores empresariales, determinados ámbitos del conocimiento, determinadas zonas geográficas, a determinadas empresas.
- Están predeterminadas en su cuantía al concederse normalmente previamente a la realización de las actividades incentivadas.
- Como puntos débiles de esta técnica se señalan frecuentemente los elevados costes de gestión que entrañan y el mayor dirigismo público que acarrearán al ser el sector público quien marca las actividades a realizar.

Frente a las ayudas directas se sitúan las medidas de fomento indirecto a través de la concesión de incentivos fiscales. Las ventajas de esta técnica frente a la anterior se sintetizan en:

- Su mayor generalidad: están abiertas, al menos formalmente, a su disfrute por cualquier tipo de empresa.
- La mayor libertad de que goza la empresa, pues es esta la que decide el contenido de la investigación.- No tiene límite absoluto de cuantía (sólo relativo).

Dada la utilización conjunta de ambos tipos de medidas no puede hablarse de contraposición clara entre dos técnicas diferentes, sino, más bien, de una complementariedad de las mismas a la vista de las fortalezas que presenta cada una de ellas. Sin embargo, esta profusa utilización de técnicas de fomento público de la I+D+i contrasta con el escepticismo respecto de la eficacia real de las medidas de cara a la consecución de los objetivos pretendidos. La cuestión, creemos, que siempre es la misma: probablemente la técnica de fomento no sea el elemento determinante para adoptar la decisión empresarial de acometer una actividad de inciertos resultados, pero indudablemente puede ser el elemento final que empuje a la empresa a tomarla. De esta manera puede apreciarse que si

la concesión del incentivo es el elemento determinante que ha permitido tomar la decisión habrá cumplido plenamente su objetivo de instrumento incentivador, mientras que si no es así, podrá hablarse más que de un incentivo, de un premio por la adopción de una medida que se hubiera tomado de todas formas.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS INCENTIVOS A LA I+D+I CONTEMPLADOS EN EL TR 4/2004, QUE APRUEBA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el actual TR 4/2004, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TR LIS) podemos identificar como incentivos a la I+D+i los siguientes³:

a) Operantes en la base imponible

- Art. 11.2 TR LIS. Contempla la libertad de amortización del inmovilizado material e intangible afecto exclusivamente a actividades a I+D (no a aquellas que tengan que ver con la Innovación Tecnológica, en adelante IT), con excepción de los edificios, que no obstante pueden acogerse a una amortización acelerada al permitirse amortizarlos con un coeficiente máximo anual del 10 por 100 (frente al 2 por 100 ó 3 por 100 general).
- Art. 11. 2 TR LIS. Regula la libertad de amortización de los gastos activados como intangibles conforme al Plan General de Contabilidad, de nuevo exclusivamente para actividades de I+D no contemplándose las actividades de IT.
- Art. 23. TR LIS. Introducido por la Ley 16/2007, prevé una bonificación del 50 por 100 de los rendimientos derivados de cesión de patentes, planos, etc. creados por el cedente.

b) En la cuota íntegra

- Art. 35.1 TR LIS. Regula la deducción por actividades de I+D.
- Art. 35.2 TR LIS. Regula la deducción por actividades de IT.
- Art. 36 TR LIS. Contempla la deducción por inversiones en Tecnologías de la Información y Comunicación (en adelante TIC) para las denominadas empresas de reducida dimensión (facturación anual inferior a 8 millones de euros).

³ Para un estudio general de todos ellos vid. RODRÍGUEZ MÁRQUES Y MÁRQUEZ Y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2000). RIVAS SÁNCHEZ, Carlos y ORDÓÑEZ DE HARO, María del Carmen (2004). Y MATA SIERRA, T. (2004).

De todos los incentivos reseñados el más antiguo, ya presente en la primera Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978) es la deducción por actividades de I+D. Posteriormente se añaden la deducción por IT y los dos primeros estímulos fiscales operantes en la base imponible y, más tarde, la deducción por TIC para las pequeñas empresas. La medida más reciente de todas las contempladas es la prevista en el art. 23 TR LIS que introduce, por vez primera en el Impuesto, un beneficio fiscal operante sobre los resultados de la actividad investigadora exitosa. Supone un cambio de política importante pues hasta entonces todos los estímulos fiscales se dirigían al fomento de la actividad investigadora en sí misma, con independencia de sus resultados finales. Dicho de otra forma, hasta entonces se ha fomentado exclusivamente la fase genética de la investigación mediante la reducción de los costes de la misma para el agente investigador. El nuevo incentivo previsto en el art. 23 TR LIS supone, por contra, prolongar en el tiempo el fomento a la investigación mediante la reducción de la tributación de los beneficios resultantes de la explotación de sus resultados, al menos durante un período de tiempo. Su consideración como exención fiscal es clara pues supone, además de forma definitiva, reducir la cuantía de la obligación tributaria principal del beneficiado.

Comentario aparte merece lo previsto en el art. 36 TR LIS pues presenta la peculiaridad de prescindir del sujeto activo de la investigación para centrarse simplemente en el sujeto que invierte en nuevas tecnologías. Es, pues, un incentivo a la inversión y no a la investigación o innovación propiamente dicha, si bien puede indicarse que supone también indirectamente un estímulo a la realización de estas actividades en la medida en que fomenta la venta de sus resultados mediante la concesión de un beneficio fiscal al adquirente de los mismos.

En cuanto a los incentivos concedidos vía amortizaciones no suponen más que un diferimiento o aplazamiento para el pago del Impuesto. En efecto, se trata de permitir la deducción de un gasto superior al registrado contablemente por la amortización de los activos. Si el coste de adquisición de un activo se amortiza de forma íntegra en el ejercicio de su adquisición, en base a la libertad de amortización, se habrá conseguido en dicho ejercicio reducir la base imponible y, consiguientemente el importe del impuesto, pero, en ejercicios siguientes, como en la contabilidad de la sociedad seguirán registrándose cantidades por amortización, ya no será posible admitirlas para la determinación de la base imponible (puesto que fiscalmente ya se ha deducido todo el importe posible por amortización) con lo que dichas cantidades deberán eliminarse del cóm-

puto del impuesto mediante la conocida técnica de los ajustes fiscales sobre el resultado contable. Es este caso la “eliminación” del gasto contable provocará en ese y sucesivos ejercicios un aumento de la base imponible (ajuste de signo positivo) y consiguientemente de tributación. En resumen, los incentivos vía amortizaciones no otorgan mas que una ventaja financiera para el contribuyente permitiéndole simplemente retrasar el pago del impuesto. Suponen también jurídicamente la concesión de una exención tributaria parcial pues el beneficiado viene a pagar menor cantidad de impuesto que el que pagaría en su ausencia.

El mismo efecto de ventaja financiera se produce en el caso de la amortización acelerada de los edificios afectos a actividades de I+D (no a actividades calificables como innovación tecnológica donde ni siquiera se permite). La amortización fiscal máxima del 10 por 100 frente a la amortización contable del 2 o del 3 por 100 provocará en los 10 primeros años que el gasto deducible admitido para la determinación de la base imponible sea superior al registrado contablemente, con lo que también se estará pagando menos en esos ejercicios. Pero esta diferencia se recuperará a partir del año once y sucesivos en los que no se admitirán como gasto las cantidades reflejadas contablemente como amortizaciones de estos edificios puesto que fiscalmente ya se agotó la base de amortización.

Por último, las deducciones operantes en la cuota del impuesto representan un mayor incentivo a la realización de las actividades, puesto que ya no se trata de retrasar el pago del impuesto, sino de pagar menos, además de forma definitiva. Por ello son uno de los más claros ejemplos de exenciones tributarias parciales por motivos extrafiscales.

III. BREVE EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LOS INCENTIVOS A LA I+D+I EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Desde la Ley 61/1978, que introduce en nuestro país el Impuesto sobre Sociedades en la configuración esencial que conocemos, hasta la actualidad puede afirmarse de forma indubitada que el legislador no ha hecho más que conceder sucesivamente mayores incentivos a la I+D+i. Sin embargo, a la vista de los resultados, no parece que esta política pública tan generosa haya dado los frutos pretendidos en la materia pues el gasto del sector privado en investigación siempre ha estado muy por debajo de lo deseable y, desde luego, a gran distancia de otros países desarrollados.

En efecto, en la primitiva Ley 61/1978 encontrábamos ya un artículo 26 dedicado a regular la deducción por “programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales”, modalidad que sufrió posteriormente sucesivas modificaciones, que resultaría prolijo recoger aquí⁴ pero, por lo que ahora interesa, lo fueron, en general, en la línea de reforzar e incrementar las posibilidades de disfrute de esta exención. Posteriormente cabe citar la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que introdujo la deducción incremental por esfuerzo investigador, esto es, una técnica, aún vigente, que permite al sujeto pasivo aplicar una deducción, adicional y compatible con la tradicional, sobre el exceso de gastos de investigación en relación con los que hubiera acometido en los dos años anteriores, tal como veremos. Otro hito importante a reseñar aquí es la aparición del RD 1622/1992, que desarrollaba por vez primera lo dispuesto por la Ley ofreciendo un concepto detallado de investigación y desarrollo, acabando consiguientemente en gran parte con la inseguridad jurídica anterior en un tema nuclear de su aplicación como es la propia calificación de las actividades y gastos realizados como tal investigación y desarrollo para el disfrute del incentivo fiscal.

La deducción adicional por esfuerzo investigador y la mencionada definición fueron luego recogidas e integradas en la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Desde esta Ley hemos de pasar y detenernos en la importante Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, que, siguiendo la misma evolución ascendente que vamos recorriendo, elevó los porcentajes deducibles y, sobre todo, introdujo *ex novo* la deducción por Innovación Tecnológica.

Mención separada merece también la preocupación del legislador por aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes al establecer, por una parte, el carácter vinculante de las consultas tributarias sobre la materia (mientras que el régimen general era todavía entonces el de la consulta con efectos meramente informativos) y, por otra, al regular de manera pionera los acuerdos previos de valoración de operaciones y gastos incluíbles en la base de la deducción.

Todas estas normas, de las que hemos entresacado las medidas más relevantes, contuvieron otras tantas medidas en la misma línea ascendente que estamos desarrollando⁵ que pueden agruparse en tres bloques:

⁴ Vid. sobre esta deducción, y las modificaciones normativas posteriores, GARCÍA LUIS, T (1990): págs. 381 y ss.

⁵ Como han señalado, entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2002), “en este tema parece que el legislador está siguiendo el método del ensayo y el error, lo que le lleva a corregirse a sí mismo de manera continua en función de las deficiencias detectadas”, pág 10.

- Introducción de nuevas modalidades

En la I+D se crean deducciones adicionales por contratación de personal investigador; por su realización por entidades cualificadas (contratos con Universidades, Organismos Públicos de Investigación y Centros de Investigación Tecnológica legalmente reconocidos); y, finalmente, por realización de inversiones en inmovilizado no inmobiliario. Se introduce también la deducción por inversiones en Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) obra de la Ley 6/2000 de 13 de diciembre.

- Aumento de las cuantías aplicables y de las posibilidades de disfrute efectivo

Se elevan los porcentajes de deducción y el límite de deducción hasta el 50 por 100 de la cuota de absorción, en determinados casos y, finalmente se amplía hasta 15 años el período de traslado de los eventuales excedentes inaplicados en un ejercicio por insuficiencia de cuota de absorción.

- Aumento de la seguridad jurídica

En este bloque cabe añadir a lo ya dicho respecto de las consultas vinculantes y los acuerdos previos de valoración, la posibilidad de solicitar informes motivados sobre el contenido de I+D e IT al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, vinculantes para la Administración Tributaria (D.A. 1ª de la Ley 7/2003, reguladora de la Sociedad Limitada Nueva Empresa).

Todas estas medidas, que van introduciéndose en distintos momentos, se recogen e integran en el TR 4/2005, de 5 de Marzo, del Impuesto sobre Sociedades y se mantienen sin cambios desde entonces, hasta llegar a la Ley 35/2006. Esta Ley invierte la tendencia ascendente que había operado siempre en la materia, estableciendo una reducción progresiva año a año de los porcentajes aplicables hasta la derogación de todas las modalidades prevista para los ejercicios que se inicien en el año 2012.

IV. CONSIDERACIONES RESPECTO DE LOS CONCEPTOS DE I+D Y DE IT

El régimen de incentivos a las actividades de I+D en el Impuesto sobre Sociedades es uno de los más ventajosos de los países de la OCDE si por tal ventaja entendemos el importe al que pueden ascender los incentivos aplicados o el importe del gasto (gasto fiscal) que, al menos potencialmente, puede suponer su aplicación por los contribuyentes. Y decimos que potencialmente, porque los datos concretos ofrecidos por la Administración Tributaria desde el año 2004 hasta el momento, sitúan

el gasto fiscal en torno a los 300 millones de euros, una cifra realmente baja dado el peso del sector privado en nuestra economía. Baste señalar, para corroborar lo dicho, que el incentivo de mayor coste para el erario público es la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que se sitúa, en el período considerado, en una cifra seis veces superior al estar en torno a los 1.800 millones de euros.

Desde el mundo empresarial se ha justificado tradicionalmente esta poca utilización de los incentivos a la investigación en la inseguridad jurídica de su regulación, principalmente la dificultad de identificar fehacientemente si las actividades proyectadas y los gastos asociados a las mismas son o no calificables fiscalmente como de I+D o como de IT. Es un argumento importante que creemos que ha sido asumido por el propio legislador al haber ido introduciendo paulatinamente medidas normativas para disminuir esta supuesta o real dificultad que encuentran los contribuyentes. La primera de ellas es sin duda la positivización de un concepto de investigación y desarrollo por obra del RD 1622/1992 a la que siguieron, años más tarde otras tres medidas: el establecimiento del carácter vinculante de las consultas en la materia (hoy irrelevante al tener todas las consultas este efecto), la introducción de los acuerdos previos de valoración de operaciones y gastos (vid. art. 30 del RD 1777/2004 aprobatorio del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Mención aparte merece la posibilidad de solicitar la emisión de un informe técnico vinculante al Ministerio de Industria, no perteneciente orgánicamente a la Administración Tributaria pero con efectos vinculantes para la misma. Este informe técnico no es obligatorio pero suministra certeza jurídica de que la calificación dada a las actividades en el mismo (bien como I+D, bien como IT) va a ser respetada por la Administración Tributaria. Puede ser previo o posterior (una vez hechas las actividades)⁶. Respecto de los efectos vinculantes del informe motivado el RD 1432/2003, de 21 de noviembre, que regula su emisión, distingue acertadamente dos planos. Es vinculante respecto de lo que podríamos denominar como calificación o interpretación, es decir, respecto de si el proyecto de actividades y gastos que pretende realizar el sujeto pasivo (o eventualmente ha realizado) es subsumible o no en la deducción. No lo es respecto del importe de los gastos o inversiones previstos pues, lógicamente, este importe sólo podrá concretarse una vez realizados efectivamente los gastos o inversio-

⁶ Los informes motivados están regulados por la disposición adicional primera Ley 7/2003 de 1 de abril, de la Sociedad Limitada nueva empresa. El procedimiento de solicitud está regulado por el Real Decreto 1432/2003 de 21 de noviembre.

nes, todo lo cual deberá ser comprobado o inspeccionado por la Administración Tributaria (vid art. 9 del RD citado).

En relación a los conceptos de Investigación y de Desarrollo, actualmente existe una total coincidencia entre la regulación fiscal (TR LIS) y la contable (nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y que, como es sabido, viene a ser coincidente con la conocida definición contenida en el Manual de Frascati⁷.

Tomando como base lo dispuesto en el TR LIS por investigación el art. 35.1 a) entiende por tal la “indagación *original y planificada* que *persigue* descubrir *nuevos* conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”. Este tipo de actividad es conocida también como investigación fundamental, esto es, la orientada al saber por el saber.

El desarrollo se define como “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 es la denominada también como Investigación aplicada, la orientada hacia el hacer y no hacia el saber.

Por su parte, el art. 35. 2 a) TR LIS considera como innovación tecnológica “la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad”.

Como se aprecia, para que resulten incentivados los tres tipos de actividades (I+D+i) la Ley exige novedad: bien que se persiga la obtención de un nuevo conocimiento, o bien que se desarrolle un nuevo producto o un nuevo proceso o sistema de producción. Incluso en el caso del desarrollo y de la mejora tecnológica también está presente implícitamente esta exigencia al requerirse que dicha mejora sea “sustancial”. Este requisito es precisado por el propio TR LIS en su art. 35. 1 a), último párrafo, al considerar como actividad de investigación y desarrollo “la concepción de

⁷ Este manual fue escrito por y para los expertos nacionales de países de la OCDE que recogen y producen estudios sobre actividades de I+D+i. Fue editado por primera vez en 1963 bajo el título “Método típico–standard para las encuestas en Investigación y Desarrollo”, dentro de la colección sobre “La medición de las actividades científicas y tecnológicas”.

software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico *significativo*, excluyéndose las “actividades habituales o rutinarias relacionadas con el *software*” (la cursiva es nuestra). Mientras que el párrafo tercero del mismo precepto aclara que por nuevo producto cabe entender “aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental”.

En el mismo sentido, para la IT, se considerarán nuevos “aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad”.

El art. 35.3 a) TR LIS trata de reforzar la exigencia de novedad excluyendo expresamente de todas las modalidades de deducción a “las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa”⁸.

Y aquí tenemos el primer problema respecto a este concepto jurídico indeterminado, puesto que la novedad es un concepto relativo o, si se quiere, comparativo. En este sentido la novedad que se exige es ¿internacional? ¿del sector? ¿para España?. Y algo similar puede ocurrir con el *software* para apreciar si la innovación es o no “significativa”. O con el nuevo producto para considerar si tal novedad es tal como para el producto sea “esencialmente” distinto a los que ya existían o, por el contrario, no, por suponer una innovación “meramente formal o accidental”. O si el producto innovado tecnológicamente supone una innovación “sustancial” o no respecto de los existentes con anterioridad. La respuesta a estas preguntas es el elemento más importante de todo el régimen de incentivos pues determina la aplicación o denegación de la exención a la vista del caso concreto.

En segundo lugar, para la investigación se hace referencia a una indagación original (lo que remite al tema de la novedad ya aludido) y “planificada”. Esta segunda exigencia es también clave y ya en la primera regulación de la materia, por la LIS de 1978, se hablaba en otros términos de la necesidad de un “programa de investigación y desarrollo”. En el concepto de desarrollo no se menciona expresamente este requisito de la necesidad de planificación pero estimamos que es también aplicable al mismo. En efecto, de manera más clara y precisa, el art. 35.1 b) el TR LIS, al regular la

⁸ Añade el precepto que no resultan incentivados “en particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares”.

inclusión en la base de deducción de los gastos habidos tanto en la investigación como en el desarrollo exige que tales gastos consten “específicamente individualizados por proyectos”, lo que acaba con cualquier duda al respecto. Y lo mismo sucede respecto de la IT: “se considerarán 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” (art. 35.2. b), antepenúltimo párrafo, TR LIS)⁹.

En conclusión, no basta con que la empresa gaste en investigación o desarrollo o IT, puesto que es necesario además, para aplicar la deducción, que se trate de actividades previamente planificadas, lo que exige, con independencia de concreciones de tipo contable, contar con una organización, un método y unos objetivos específicos y predeterminados a conseguir¹⁰.

Por otro lado, se admite tanto el desarrollo de un conocimiento descubierto por el propio desarrollador en una investigación previa, como el desarrollo de un conocimiento obtenido por terceros o ya existente. Por ello podrá haber I+D (investigación y subsiguiente desarrollo propios) o simplemente C+D (conocimiento científico “ajeno” y desarrollo propio) en igualdad de condiciones para ser acogidos a la deducción¹¹.

Otro elemento a resaltar respecto al concepto de investigación es la no exigencia de éxito en la misma para gozar de la deducción. En efecto, en el concepto de investigación, enlazando con la idea de planificación o programa, sólo se exige perseguir el objetivo marcado. Esta es una idea, como no podía ser menos, lógica, pues lo contrario sería incluir un elemento claramente distorsionador. Se incentiva la realización de una actividad en sí misma considerada, pero no la obtención de resultados concretos, elemento este indiferente para la aplicación de la deducción por Investigación.

Por el contrario, y respecto del Desarrollo, la perspectiva es otra, puesto que el propio concepto establecido en el art. 35. 2 a) TRLIS exige un resultado concreto, dado que el desarrollo no es más que la

⁹ Son varias las contestaciones a consultas en el mismo sentido. Vid. por ej. la contestación a Consulta de 8 de septiembre de 2000: “la calificación de los gastos referidos y la aplicación de la deducción quedan supeditadas a la existencia de proyectos concretos y perfectamente individualizables, por lo que los gastos derivados de la puesta en marcha o del funcionamiento normal de un departamento de innovación en el seno de la empresa no generan, por sí mismos, el derecho a la aplicación de la deducción”.

¹⁰ Desde una perspectiva eminentemente práctica, pueden consultarse las recomendaciones al respecto de la FUNDACIÓN COTEC para la innovación tecnológica (2004), especialmente págs 99 y ss.

¹¹ Vid. MORILLO MÉNDEZ (2004): pág. 19.

aplicación práctica de un conocimiento científico previo. Hay que elaborar nuevos materiales o productos (aunque no sean mas que prototipos no comercializables) o hay que diseñar (y se supone que llegando al menos a ensayarlos) nuevos procesos o sistemas de producción, o bien, en ambos casos (productos y procesos), hay que crear productos o procesos sustancialmente mejorados con respecto a los que existían previamente. En este sentido el art. 35. 1 a) TR LIS considera de manera concreta como actividad de investigación y desarrollo (hay que entender que más propiamente de este último) “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 estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”. La necesidad de un resultado concreto aparece más claramente exigida en el concepto de IT: actividad cuyo “resultado” sea un avance tecnológico en productos, procesos o en la mejora sustancia de cualquiera de ellos.

Otro elemento importante de cara a la aplicación de las diferentes deducciones es que el incentivo, en todo caso, termina cuando la investigación o el desarrollo o la IT haya tenido éxito y se haya plasmado o materializado en un prototipo ya comercializable, o en un proyecto ya utilizable¹². Es decir, la frontera de la exención es esta, de tal modo que no se amparan dentro de la base de deducción todos los gastos o inversiones posteriores a dicho momento. Para la I+D la ley exige, como acabamos de ver, 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, pero añade que “siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”, precisión que se repite para la IT (art. 35.2 a), párrafo segundo TR LIS. El art. 35. 3 b) TR LIS detalla pormenorizadamente esta exigencia excluyendo de cualquier modalidad de deducción todas las actividades que pertenecen a una fase posterior a la investigación o

¹² COSÍN OCHAÍTA, R. (1996) precisa al respecto que “el prototipo surge del desarrollo de la aplicación y sirve no sólo para representar físicamente el nuevo producto sino para rediseñar técnicamente dicho producto, sometiéndolo a ensayos de diversa naturaleza, que incluso pueden ser de tipo destructivo. El prototipo por tanto, desarrolla como función básica la de servir de experimentación mediante comprobaciones que pueden dar lugar a alteraciones no solo de la formulación conceptual sino del propio diseño inicial”, págs. 11 y 12

innovación misma, como es la fabricación de los productos¹³, o bien que no estén directamente relacionadas con la misma: “Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en el párrafo b) del apartado anterior; 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 relacionada con dichas actividades”.

Otra observación a destacar es la indiferencia a efectos del incentivo de la calificación del proyecto como de investigación o como desarrollo. Ambos resultan igualmente amparados por el régimen de deducciones en idénticas condiciones. Se trata de una precisión lógica pues resulta muchas veces muy difícil precisar en la práctica en qué momento acaba la investigación y empieza el desarrollo. Cosa distinta sucede con la IT pues aquí sí que es relevante su distinción con las actividades de I+D pues la IT resulta incentivada en menor medida.

Por último, debe resaltarse la ausencia absoluta de predeterminación del contenido de las distintas actividades. Es decir, resulta igualmente incentivada la investigación, desarrollo o innovación cuyo objeto sea, por ejemplo, la obtención de un nuevo medicamento, que la obtención de un nuevo perfume. Esta es una gran diferencia con el otorgamiento de subvenciones pues éstas, por su propia naturaleza jurídica, son fondos públicos finalistas.

¹³ De manera más explícita ésta es una técnica que el propio legislador del Impuesto sobre Sociedades establece para otros beneficios fiscales regulados en el artículo 38.2 y 3 TR LIS, respectivamente referidos a las inversiones en productos audiovisuales y en productos editoriales, donde, en ambos casos, se acogen gastos e inversiones exclusivamente hasta “la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada”.

V. DIFERENCIACIÓN ENTRE EL DESARROLLO Y LA INNOVACIÓN TECNOLÓGICA DE PRODUCTOS O PROCESOS

En las definiciones que venimos comentando existe una cuestión de suma importancia práctica puesto que las deducciones por IT son más reducidas que las practicables por I+D. Me refiero a la distinción entre una actividad de desarrollo y una actividad de innovación tecnológica. En efecto, dice la Ley que por desarrollo debemos entender la aplicación de los conocimientos científicos (bien ya existentes o bien descubiertos por el propio sujeto pasivo) “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” (art. 35. 1 a) *in fine* TR LIS). Y, que por innovación tecnológica debemos considerar “el avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes”. Como se aprecia, ambas definiciones resultan aparentemente coincidentes, sobre todo cuando el resultado es la mejora sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas. Esta mejora, ¿es desarrollo o es innovación? El Reglamento del Impuesto no puede ayudarnos a aclarar esta duda puesto que, como es sabido, no contiene ningún precepto de desarrollo de las deducciones que tratamos.

Fundamentalmente ha sido la doctrina administrativa, vertida en contestaciones a consultas de los contribuyentes, la que ha intentado perfilar las diferencias en este caso¹⁴. En esencia, viene a concluirse, para que las actividades sean calificables como de I+D deben implicar una novedad científica o tecnológica significativa desde el punto de vista objetivo (el producto o proceso de fabricación no existe a nivel internacional o, al menos en el sector económico), mientras que para la IT la novedad científica o tecnológica significativa es subjetiva, es decir, lo es para la propia empresa (el producto ya existe en el mercado pero la empresa descubre una nueva forma de obtenerlo o aquel se mejora sustancialmente desde el propio punto de vista de la propia empresa). Novedad objetiva frente a novedad subjetiva. Esto puede explicar la discriminación normativa favorable al Desarrollo frente a la Innovación, pero también amplía enormemente las posibilidades de deducir por Innovación.

¹⁴ Si bien no faltan aportaciones doctrinales como la de MARTÍNEZ GINER, L.A (2003), quien señala, respecto de las actividades de I+D que “tratan de encontrar nuevos conocimientos que permitan resolver incertidumbres científicas para posibilitar una superior comprensión en el ámbito científico y técnico”, y, añade, que: “Por el contrario la innovación tecnológica pretende un resultado mas concreto cual es la obtención de productos o procesos nuevos o mejorados, operando en última tino término sobre conocimientos y a veces hasta productos ya existentes en el mercados.”, págs. 41 y ss.

VI. ENUMERACIÓN DE SUPUESTOS CONCRETOS DE I+D Y DE IT

En la regulación de las deducciones que tratamos el legislador emplea una técnica normativa, por otra parte habitual en la legislación tributaria, consistente en completar el concepto genérico u abstracto ofrecido con la enumeración de supuestos concretos. Esta enumeración tiene, normalmente, naturaleza ejemplificativa y no limitativa.

En el caso de la I+D el legislador relata (en el art. 35. 1 a) TR LIS) varios supuestos que principian con los adverbios “también” y “asimismo”, que, en ambos casos, como recoge la definición del diccionario, indican “la igualdad, semejanza, conformidad o relación de una cosa con otra ya nombrada”. Por tanto, atendiendo a esta mera interpretación gramatical se trata de supuestos meramente ejemplificativos del concepto previamente recogido de I+D. Son los siguientes:

- La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- La creación de un primer prototipo no comercializable.
- Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto.
- El diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de nuevos productos.¹⁵
- La concepción de software avanzado que incorpore una novedad significativa.

En el caso de la IT, con la misma naturaleza ejemplificativa, el art. 35.2 a) TR LIS, recoge en idénticos términos, los tres primeros supuestos y, respecto del cuarto, lo limita a “los muestrarios textiles, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”. Pese a lo dicho, en nuestra opinión, y dado el carácter ejemplificativo de esta relación, nada impide acoger a la deducción por IT la innovación que concluya en una muestra de cualquier otro producto, no necesariamente textil.

Para la IT no se menciona el *software*, respecto del cual cabría entender que para la deducción sólo se permiten en relación con el mismo las

¹⁵ COSÍN OCHAÍTA, R (1996) precisa que “una muestra representa un producto de exhibición, es decir, un producto terminado totalmente, que se utiliza para mostrar sus características o funciones. No entendemos cómo se permite fiscalmente incluir en el I+D a la muestra excluyendo al prototipo, que normalmente constituye el producto matriz del anterior, máxime cuando el prototipo representa en sí mismo una innovación tecnológica a ensayar, situación que normalmente no se da en la muestra. La muestra o producto de exhibición frecuentemente cuenta con adiciones de otros elementos, en los que no ha existido innovación tecnológica, que se añaden al prototipo”, pág. 12.

actividades de desarrollo. Sólo así cabría dar sentido a su omisión en este caso.

Además de lo dicho, el precepto citado considera también como IT “las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas”, siempre que sean realizadas por 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, con independencia de los resultados en los que culmine.

Este supuesto, creemos, tiene naturaleza constitutiva. Es decir, si no existiera, el concepto previamente establecido de IT no permitiría acoger simples gastos de diagnóstico o estudio respecto del *statu quo* de una determinada tecnología y las posibilidades de su mejora como tal IT. Quizás consciente de la ruptura que provoca su introducción respecto del concepto general, el legislador limita la deducción a los estudios llevados a cabo exclusivamente por centros de investigación reconocidos oficialmente y no por cualquier otro sujeto. Hay que mencionar que el art. 35. 3 TR LIS, dedicado a la delimitación negativa de los conceptos acogibles a todas las modalidades de deducción, excluye expresamente la deducción de los gastos habidos en “la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado”.

También se excluye por el mismo precepto (en su letra c) “la exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos”. La razón de su exclusión es el no otorgamiento de un incentivo para una actividad típica de este sector económico que no implica, en sí misma, ninguna investigación ni innovación. Cosa distinta es que por parte de esta industria se realicen actividades de auténtica I+D+i como nuevos productos o procedimientos para la exploración sondeo, etc, o una mejora sustancial de los mismos, que obviamente sí serían deducibles¹⁶.

¹⁶ Como lo sería 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 de refino del petróleo y la investigación en el campo de la petroquímica y del tratamiento y uso del gas del petróleo”, según la contestación a la Consulta de 5 de abril de 2000 (Núm. V0777/2000).

VII. LA DEDUCCIÓN EN SUS ASPECTOS MERAMENTE APLICATIVOS

1. Deducción en cuota por la realización de actividades de I+D

1.1. Deducción general de los gastos por actividades de I+D

Bajo el mismo ropaje de la deducción por gastos en actividades de I+D se esconden, en realidad, varias modalidades diferentes de deducción, a modo de capas. La principal y nuclear es la que permite deducir por la totalidad de los gastos imputables a las actividades de I+D, incluyendo dentro del concepto de gasto las amortizaciones del inmovilizado afecto a dichas actividades, excluidos los inmuebles. La necesidad de que tales gastos figuren específicamente individualizados por proyectos ya ha sido comentada.

Por lo demás, en esta y en todas las modalidades se excluyen de las respectivas bases de deducción el 65 por 100 del importe de las subvenciones que, en su caso, se hubieran recibido para financiar el mismo tipo de actividades.

Quizás el aspecto que merece mayor comentario, por ser la principal fuente de dudas, se refiere a la deducción como gasto de las amortizaciones de los activos afectos. En este sentido debe aclararse que tales amortizaciones no son más que las amortizaciones contables. Es decir, existiendo también otro incentivo operante en la base del impuesto que permite amortizar libremente el inmovilizado afecto, fiscalmente podrán considerarse (para determinar la base imponible) amortizaciones mayores que las que figuran en la contabilidad. Sin embargo, a efectos de esta deducción, la cuantía es la coincidente con la reflejada en la contabilidad, siempre claro está, que tal cuantía se ajuste obviamente a los requisitos generales que regulan la amortización.

Por otra parte, nada impide computar en la base de la deducción las amortizaciones contables de los activos que no estén destinados íntegra y exclusivamente a la actividad de I+D, lógicamente en la parte afectada y en la misma proporción. La Ley sólo exige al respecto que los activos estén afectos a las actividades, pero no que su afectación sea exclusiva.

Otro aspecto dudoso se refiere a la inclusión en la base de deducción de la parte proporcional de los gastos generales o de la estructura de la empresa, o de los gastos financieros imputables a las actividades de I+D realizadas. En contra de la admisión de estos gastos indirectos estaría la prohibición de integración analógica en materia de exenciones. Hay que tener en cuenta que no se está discutiendo que también entre los gastos de investigación se computen también la parte de gastos generales de la

empresa (que lo son contablemente y se tendrán en cuenta para determinar la base imponible), sino de si conceder o no una deducción o crédito fiscal en cuota sobre tales gastos, para lo cual es perfectamente libre el legislador y creemos que éste los excluye al exigir la relación directa con la actividad.

En esta línea de pensamiento se ha negado también la deducibilidad de los gastos de solicitud y obtención de patentes en los que se incurra para proteger los resultados de la I+ D, pues si bien son costes indirectos de la propia I+D+i, no son la investigación misma, pues ésta ya ha terminado y, por ello, no podría razonablemente mantenerse que son aplicados a la realización de una investigación¹⁷. Respecto de otro tipo de gastos indirectos (no posteriores a la realización de la investigación que quedan como hemos sostenido claramente excluidos) hay dudas de si son o no acogibles al incentivo que estudiamos. La Dirección General de Tributos en su Contestación a la Consulta de 25 de julio de 2001 (Núm. V0065/2001) considera que no pueden acogerse a la deducción por I +D los gastos financieros y cualquiera otros en los que no se pueda determinar claramente la proporción de la afectación.

En cuanto al porcentaje de deducción éste era del 30 por 100 para los ejercicios iniciados hasta el año 2006 y del 28 por 100 para el año 2007. A partir de esta fecha queda fijado en el 26 por 100 hasta el año 2012 en el que está prevista la derogación de este incentivo (porcentaje 0), todo ello a tenor de la compleja técnica marcada por la D.A. Décima de la Ley 35/2006. Debe advertirse que, si bien el art. 35 del TR LIS ha sufrido con posterioridad una nueva redacción completa por obra de la Ley 16/2007, de 4 de julio, ésta no ha derogado lo dispuesto en la Ley 35/2006 estando por tanto plenamente vigente la técnica de reducción escalonada hasta la supresión de la deducción. Por tanto, el porcentaje de deducción aplicable en la actualidad sobre el importe de los gastos de I+D es del 26 por 100.

1.2. Deducción adicional por incremento de gastos: incentivo adicional al inicio de actividades y al esfuerzo investigador

Un aspecto llamativo del fomento a la I+D es que no sólo queda incentivada la realización de la I+D sino adicionalmente que se gaste cada vez mas en ello, en definitiva, se premia adicionalmente el esfuerzo investigador. En efecto, en el caso de que los gastos efectuados en la realiza-

¹⁷ En este sentido se manifiesta la contestación a la Consulta de 13 de junio de 2003 (Núm. 0812/2003).

ción de actividades de I+D en un período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje general hasta dicha media, y un porcentaje adicional sobre el exceso respecto de esta cantidad. Dado que también aquí es aplicable la técnica de reducción de porcentajes, este adicional ha sido del 50 por 100 hasta el año 2006, del 46 por 100 en el año 2007, pasando a ser del 43 por 100 en el ejercicio 2008 y sucesivos, hasta su derogación en el año 2012.

Por tanto se deduce el 26 por 100 hasta la media y el 43 por 100 a partir de dicha cantidad. Por otro lado, dado que no se dispone absolutamente nada en contra, tal como está redactado el precepto, en el primer año de la investigación es posible aplicar directamente el porcentaje del 43 por 100 sobre la totalidad de los gastos. Es decir, dado que no existen gastos en ejercicios anteriores (la media es 0) todo el importe del primer año o ejercicio será considerado como exceso de esta media. Se aprecia así un incentivo adicional y muy fuerte al inicio de actividades de I+D.

Por lo demás, el cálculo de esta deducción puede ser complicado en la práctica cuando haya que comparar los gastos de un “período impositivo” (cuando éste sea inferior a 12 meses), con los gastos de los dos “años” anteriores.

1.3. Deducciones adicionales por gastos de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva al proyecto y por inversiones en Activos Fijos afectos

Aunque de forma separada, el art. 35. 1 c) TR LIS contempla estas dos deducciones que exponemos conjuntamente al estar presididas, en nuestra opinión, por la misma finalidad y justificación, que no es otra que la de fomentar la creación de una infraestructura material y humana dedicada a la investigación en España.

El carácter adicional de estas deducciones es notorio por cuanto tanto los gastos de personal investigador como las amortizaciones del inmovilizado habrán sido ya tenidos en cuenta e incluidos en la deducción general por todos los gastos de I+D. Ahora se permite practicar otra sobre los mismos importes.

En cuanto a los gastos de personal se exige que se trate de “investigadores cualificados” y que estén adscritos “en exclusiva” al proyecto. La doctrina administrativa sobre el particular ha precisado este requisito en el sentido de entender mencionados a los profesionales con titulación universitaria que dirigen la investigación, pero no al personal auxiliar

(técnicos, administrativos y cualquier otro personal que esté a las órdenes de investigadores que sean los que dirijan el proyecto¹⁸. Creemos, sin embargo, que esta rotundidad no se deduce necesariamente de la Ley, pues ésta simplemente se limita a exigir una cualificación, sin entrar en ninguna exigencia de orden jerárquico.

Respecto a la deducción por inversiones en inmovilizado éste es tanto el material como el intangible. Se excluyen los inmuebles y, esta vez sí, para la deducción adicional, se exige una afectación exclusiva a las actividades de I+D. Por otro lado, es necesario, para consolidar esta deducción, que el inmovilizado adquirido permanezca en el patrimonio del contribuyente “hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación o desarrollo”, precisión que creemos que, por su especialidad, prevalece sobre la general exigencia de indisponibilidad contenida en el art. 44. 3 TR LIS.

Por último, en ambas modalidades de deducción el porcentaje deducible fue, en el 2007, del 10 por 100. En el 2008 y ejercicios siguientes es del 9 por 100, estando prevista su desaparición en el año 2012.

1.4. Deducción adicional por proyectos contratados con centros cualificados de I+D

Es posible deducir tanto por la investigación propia como por la encargada a terceros siendo en este último caso base de la deducción el importe pagado a los mismos por ello. Pero cuando esta investigación es encargada a centros cualificados de I+D y, en concreto a Universidades, Organismos públicos de investigación o a Centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996 de 20 de diciembre, los gastos satisfechos a los mismos por la investigación integran, primero, la base de la deducción normal o general por gastos de I+D y, segundo, dan derecho a practicar una deducción adicional y compatible con ésta. Con este reforzamiento evidentemente se trata de fomentar por vía fiscal la creación y el mantenimiento de tales centros al otorgar este beneficio a quienes les encargan la realización de investigaciones, lo que claramente coloca a tales centros cualificados en una situación ventajosa respecto de otros centros o empresas no públicas o que no tienen este reconocimiento oficial, discriminación que ha planteado un serio problema con el Derecho comunitario a la luz de la STJUE 13 marzo 2008 que trataremos brevemente a continuación.

¹⁸ Vid. Contestación a la Consulta de 10 de julio de 2001 (Núm. V0059/2001).

Por lo demás, el porcentaje adicional deducible en esta modalidad fue del 20 por 100 hasta el año 2006, del 19 por 100 en 2007, siendo desde entonces del 17 por 100, hasta el 2012 en que será derogado.

2. Deducción en cuota por actividades de Innovación tecnológica (IT)

Esta deducción específica e individualizada se incluye en el elenco de incentivos operantes en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por obra de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, siendo de menor cuantía que la derivada de las actividades de I+D. Por ello, como ya se indicó, tiene una enorme trascendencia práctica calificar adecuadamente el proyecto como de I+D o como de IT. En efecto, en comparación con la deducción por I+D:

- Son menores los gastos que pueden imputarse a la base de deducción. No se incluyen en la misma los gastos por amortizaciones de los activos afectos al proyecto y, en cuanto al resto, sólo si se materializan en determinado tipo de gastos como veremos seguidamente.
- Los porcentajes deducibles son más reducidos.
- Sólo existe una única modalidad. Es decir, no se prevén ninguna de las deducciones adicionales que analizábamos en la deducción por I+D.

Pero la diferencia más importante respecto de la deducción por I+D es que en la base de la deducción no pueden incluirse, sin más, todos los gastos habidos en el proyecto de innovación, sino exclusivamente los que específicamente se señalan seguidamente. Es decir, deben concurrir en todos los casos los requisitos generales extraíbles del concepto de IT y, particularmente, entre ellos, el requisito de la novedad que tratamos en su momento. Conforme a lo dicho, la base de la deducción es el importe satisfecho exclusivamente por los siguientes conceptos:

- Proyectos que sean encargados a los Centros de investigación cualificados aludidos anteriormente.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluye la concepción y elaboración de planos, dibujos y soportes necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños, excepto de empresas vinculadas, y con el límite de un millón de euros.

- Obtención de certificados de cumplimiento de normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir los gastos de implantación de dichas normas.

Respecto de los porcentajes aplicables, hasta el 2007 ha sido del 10 por 100. A partir del 2008 hasta su derogación en el 2012 el porcentaje baja al 9 por 100.

Si el gasto deriva de un proyecto de IT contratado con cualquier Centro cualificado el porcentaje deducible fue hasta el 2007 del 15 por 100 y bajando al 14 por 100 en 2007 y al 13 por 100 en 2008 y años siguientes, hasta su derogación en 2012. No se trata en este caso de ninguna deducción adicional sino de la única deducción que puede aplicarse.

VIII. ALGUNOS PROBLEMAS DE LA INVESTIGACIÓN CONTRATADA A TERCEROS. LA STJUE DE 13 DE MARZO 2008

El art. 35.1. b), penúltimo párrafo TR LIS señala que “igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades”; y lo propio hace el art. 35.2. b) TR LIS respecto de la innovación tecnológica. Por tanto hay derecho a la deducción tanto si es el sujeto pasivo el que realiza la investigación como si se contrata su realización con terceros, esto es, investigación externa. Este tercero puede ser cualquier entidad, que se dedique habitualmente a la investigación o sólo puntualmente, o una Sociedad o asociación creada y financiada por varios sujetos para realizar una investigación de interés común a todos ellos.

En todo caso si la actividad de I+D+i es encargada a un tercero los gastos en los que se incurra sólo podrán deducirse exclusivamente por la empresa que realiza el encargo, mientras que no podrán, obviamente, deducirse también como tales gastos por la propia empresa que ha realizado esta actividad. En suma, a quien se incentiva es a quien realiza o encarga una investigación para uso propio, pero no a aquél que la realiza previo encargo de terceros y para uso de terceros¹⁹.

¹⁹ Por ello sorprende la respuesta a la Consulta Vinculante DGT V0025-99 que afirma que si la empresa española es la subcontratada por una extranjera para realizar la investigación, se le permite a la española la deducción por I+D en su Impuesto sobre Sociedades, al mismo tiempo que, conforme al Impuesto sobre la Renta de No residentes la extranjera puede deducirse por I+D por el mismo importe.

En este círculo de terceros hay que diferenciar los Centros de investigación cualificados, a los que nos hemos ya referido, de todos los demás, puesto que por la contratación de las actividades con los primeros la empresa que realiza el encargo va a deducirse doblemente: primero como gasto general y, segundo y adicionalmente, como gasto por actividad encargada a este tipo de centros, lo que en el resto de los casos no es posible.

Si la investigación o la innovación tecnológica es realizada en el extranjero, los gastos correspondientes también son deducibles, pero en este caso se restringe la aplicación de la deducción al exigirse, por un lado, que la actividad “principal” de investigación y desarrollo se lleve a cabo en España y, cumpliéndose este requisito, que los gastos en el exterior (por actividades secundarias o accesorias de la investigación principal habría que entender) no superen el 25 por 100 del importe total invertido. Es decir, en toda esta regulación se aprecia que el beneficio tributario se orienta a fomentar las investigaciones realizadas en España porque:

- En primer lugar, los gastos por actividades realizadas en el extranjero no pueden deducirse más que hasta el 25 por 100 de su importe total, o incluso no podrán deducirse en ninguna cuantía si la actividad principal no está en España. Esta actividad podrá ser realizada por cualquier centro o empresa extranjero, previo encargo de los nacionales, o bien por cualquier centro ubicado en el extranjero de propiedad de empresas residentes en España.
- Y, en segundo lugar, porque la deducción adicional por contratación con centros cualificados sólo opera respecto de centros residentes en España (Universidades españolas, Organismos Públicos de investigación o centros que pueden recibir el reconocimiento oficial que prevé el Real Decreto 2609/1996 de 20 de diciembre, que son también sólo españoles).

Este distinto trato tributario entre centros españoles y centros extranjeros baste indicar que ha sido juzgado como contrario a las normas comunitarias por la STJUE de 13 de marzo 2008, aunque en nuestra opinión no está falto de justificación, pero los límites de espacio de esta colaboración no impiden ahondar ahora en ello.

IX. REFERENCIA A LA BONIFICACIÓN DE COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL DEL PERSONAL INVESTIGADOR

La Disposición Adicional 10 de la Ley 35/2006 (desarrollada por el RD 278/2007, de 23 de febrero) introduce novedosamente en nuestro ordenamiento una medida de fomento público a la realización de actividades de I+D+i. Consiste en una bonificación de las cotizaciones sociales correspondientes al personal cualificado que se contrate para trabajar exclusivamente en un proyecto de I+D+i. Para acreditar esta dedicación exclusiva a tal proyecto se puede pedir un informe motivado al Ministerio de Industria (el mismo que está previsto para la deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades). La bonificación en las cotizaciones sociales la aplica automáticamente la propia empresa en los correspondientes documentos de cotización, una vez la empresa haya identificado ante la Tesorería General de la Seguridad Social a los trabajadores investigadores.

Esta bonificación es incompatible con cualquiera de las deducciones que hemos comentado en las líneas precedentes. Es el propio interesado el que debe optar expresamente por aplicar la bonificación, opción que se ejercita mediante una comunicación ante la Administración Tributaria. La opción se hace ejercicio a ejercicio (mes de noviembre si el ejercicio coincide con año natural) y surte efectos indefinidos para el futuro salvo que se renuncie a la misma dentro de los mismos plazos.

Estimamos que la introducción de este estímulo por la vía de las cotizaciones sociales no es más que una compensación del recorte en el régimen de las deducciones, pues tal recorte y la bonificación se aprueban por normas coetáneas. Es cierto que la bonificación presenta la ventaja de suponer una financiación inmediata de las actividades, frente a la deducción que se “cobra” mucho después. Pero hay que concluir que la cuantía del ahorro del contribuyente es mayor con la deducción que con la bonificación, bastando indicar para justificar este aserto que, mientras que la deducción se aplica sobre la totalidad de los gastos del proyecto, la bonificación, en cambio, sólo tiene en cuenta obviamente los gastos de contratación del personal cualificado.

BIBLIOGRAFÍA

CENTRO PARA EL DESARROLLO TECNOLÓGICO INDUSTRIAL:
La innovación industrial y su tratamiento fiscal. Ministerio de Industria y Energía. 2. Ed. 1980.

- COSÍN OCHAÍTA,, R: “El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo”. *Gaceta Fiscal* núm. 144, junio 1996.
- FUNDACIÓN COTEC PARA LA INNOVACIÓN TECNOLÓGICA: “Los incentivos fiscales a la innovación”. 2004
- GARCÍA LUIS, T : *Impuesto sobre Sociedades. Desgravaciones por inversión y creación de empleo*. Lex Nova. Valladolid 1990
- MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ : “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*, núm. 4, 2002.
- MARTIN MATEO, Ramón: “La promoción de la investigación y el desarrollo”. Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 27/1980.
- MARTÍNEZ GINER, L.A. : “Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto de Sociedades”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 62/2003.
- MATA SIERRA, Teresa: *El tratamiento de los incentivos fiscales a la I + D + i en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades*. Nueva Fiscalidad, núm. 11. 2004.
- MINISTERIO DE INDUSTRIA Y ENERGÍA: Análisis de incentivos para la innovación tecnológica. 1980.
- MORILLO MÉNDEZ: “La deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades”. *Impuestos*, 18/2004.
- RIVAS SÁNCHEZ, Carlos y ORDÓÑEZ DE HARO, María del Carmen: “Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 66/2004.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ Y MARTÍN FERNÁNDEZ, J: “Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”. En: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*. La Ley, 2000.