

CONTABILIDAD	ANÁLISIS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE UNA PERSPECTIVA CONTABLE Y FISCAL	Núm. 35/2004
TRIBUTACIÓN		

DOLORES DIZY MENÉNDEZ

Profesora Titular del Departamento de Economía y Hacienda Pública. Universidad Autónoma de Madrid

MERCEDES CERVERA OLIVER

Profesora Asociada del Departamento de Contabilidad y Organización de Empresas. Universidad Autónoma de Madrid

Extracto:

Los estados contables no recogen adecuadamente la valoración de los activos intangibles, por lo que se produce una divergencia entre los estados financieros y el valor de mercado de las empresas. En el presente artículo, se parte de la revisión del concepto de activo intangible para analizar posteriormente el tratamiento contable y fiscal dado a los mismos en el caso español, haciendo asimismo referencia al entorno internacional.

Sumario:

1. Relevancia de los intangibles en el contexto económico actual.
2. Problemática planteada en la delimitación del concepto de intangibles.
3. Normativa contable vigente en España.
 - 3.1. Notas preliminares.
 - 3.2. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 3.3. Concesiones administrativas.
 - 3.4. Propiedad industrial.
 - 3.5. Fondo de comercio.
 - 3.6. Otros intangibles contemplados por la normativa.
4. El tratamiento fiscal de los activos intangibles.
 - 4.1. La amortización fiscal de los elementos patrimoniales intangibles.
 - 4.2. Las deducciones sobre la cuota por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (gastos I+D+i).
5. Comentarios finales.

Bibliografía.

1. RELEVANCIA DE LOS INTANGIBLES EN EL CONTEXTO ECONÓMICO ACTUAL

El contexto económico de las economías europeas ha experimentado un profundo cambio en las dos últimas décadas. Por una parte, los principios de libertad de establecimiento y de libertad de capitales recogidos en el Tratado de la Unión Europea exigen la armonización de las normas contables, tal y como quedó patente en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en marzo de 2000. Por otra, los procesos de globalización e internacionalización de las economías exigen inversiones en investigación, desarrollo, capital humano y en intangibles como forma de mantener la competitividad y de crear valor de las empresas.

Pese a esta realidad, los organismos emisores de normas contables siguen mostrándose restrictivos y reacios a la hora de reconocer los intangibles en los balances de las sociedades, hecho que está provocando una pérdida de la capacidad informativa de los estados financieros, puesto que los usuarios no ven cubiertas sus necesidades con la información contenida en los mismos. Ahora bien, no solamente la información externa adolece de estas carencias informativas, sino que esta aseveración también se hace extensible al ámbito de la información interna.

Dado que los estados contables no reflejan adecuadamente la situación financiera de las empresas, provocando crecientes divergencias entre los valores del patrimonio obtenidos a partir de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los correspondientes valores de mercado, los destinatarios contables pueden sufrir importantes pérdidas económicas por no disponer de la información adecuada para predecir correctamente los beneficios futuros y las expectativas de crecimiento, así como para estimar sus riesgos.

Por otra parte, y por paradójico que pueda resultar, los gestores prefieren invertir en otro tipo de recursos que les permitan obtener unos beneficios más prometedores en el corto plazo más que optar por adquirir o crear intangibles. Evidentemente, este tipo de actuaciones y prácticas en las circunstancias actuales no hace más que provocar una gestión ineficiente de los recursos de las empresas.

Además, la opacidad existente con respecto a los intangibles dificulta notoriamente el establecimiento de políticas económicas que potencien la innovación, pues los resultados obtenidos de los estudios realizados sobre el particular suscitan cierta desconfianza, no desprovista de argumentos razonables (CAÑIBANO *et al*, 1999).

En definitiva, las situaciones descritas están provocando un replanteamiento de las actuales prácticas contables en relación con esta temática, que ha pasado a erigirse en uno de los grandes retos que han de afrontar los organismos encargados de la emisión de regulación contable. Guiados en esta dirección, en primer lugar se realiza un breve análisis del marco conceptual de los intangibles en el entorno internacional, para centrarnos a continuación en el tratamiento contable y fiscal dado a los activos intangibles en el caso español.

2. PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE INTANGIBLES

En los últimos años hemos asistido a un aluvión de publicaciones sobre la naturaleza económica de los intangibles, pese a lo cual no se he llegado a un punto de consenso que permita generalizar sobre cuáles deben ser los criterios aplicables para delimitar qué inversiones pueden concepcuarse de activos intangibles y cuál debe ser su reconocimiento contable y su tratamiento fiscal.

A pesar de ello, una revisión del contenido de las diversas definiciones empleadas respecto del concepto de intangibles permite extraerse una serie de aspectos comunes ¹, que nos permiten avanzar en su identificación y delimitación dentro del marco teórico vigente. Así, desde un punto de vista contable, una primera aproximación permite afirmar que los intangibles constituyen «*fuentes no monetarias de beneficios económicos futuros, sin sustancia física, controladas, o al menos influidas por la empresa, como resultado de acontecimientos y transacciones pasadas (producidos por la empresa, comprados o adquiridos de cualquier otra manera) y que pueden o no ser vendidos separadamente de otros activos de la empresa*» (CAÑIBANO *et al*, 2002).

Sin embargo, a partir de la revisión de la literatura existente sobre los intangibles ² es preciso matizar una serie de aspectos, que destacan por su incidencia en la dirección seguida por la normativa contable hoy en vigor y la que en un futuro pueda desarrollarse, de cara a su adaptación a las necesidades informativas requeridas por los distintos agentes participantes en el actual entorno económico:

- Desde una óptica económica, no existe un criterio teórico para diferenciar los activos intangibles de los tangibles, pues ambas categorías de activos constituyen fuentes generadoras de beneficios futuros y forman parte del patrimonio como consecuencia de eventos pasados. Ahora bien, en la mayoría de los países su normativa contable no permite incluir a los

¹ En la actualidad, no existe un marco de referencia internacionalmente aceptado para la identificación, medición y difusión de información sobre los determinantes intangibles del valor de las empresas. En este sentido, es destacable uno de los resultados del proyecto MERITUM (*Measuring Intangible to Understand and Improve Innovation Management*), financiado por la Unión Europea, dentro del programa TSER (*Targeted Socio-Economic Research*), consistente en la elaboración de unas directrices generales para la gestión y difusión de información sobre intangibles.

² Nótese que normalmente en el texto cuando se hace referencia a intangibles se alude tanto a activos como a medios, pues ambos conceptos pueden generar beneficios o pérdidas en el futuro.

intangibles en el balance, sino que los consideran gastos del ejercicio en que se producen, con la consiguiente distorsión de la imagen fiel ofrecida por sus estados financieros. Ello es así porque en la regulación vigente figura que los elementos reunidos en el balance han de poseer un atributo relevante que sea medible de manera fiable, además de ser objeto de identificación separada del resto de los elementos de activo y pasivo.

- El concepto de intangible desde un punto de vista económico abarca muchos más aspectos que los contemplados en el ámbito contable. Desde una perspectiva contable, dentro de los intangibles, se distinguirá entre aquellos que son identificables y los que no lo son de otros activos y gastos corrientes. Los primeros podrán ser adquiridos o vendidos de forma separada, sin necesidad de comprar o vender el negocio como un todo, y, por ello, en principio podrán plasmarse en el balance al poder desagregarse del resto de los elementos de la empresa. Los segundos (no identificables) plantearán dificultades en su registro contable, entre otros aspectos, por la problemática que entraña separar y valorar ciertos intangibles que tienen en la actualidad la consideración de principales determinantes del valor de la empresa (al menos en ciertos sectores en los que para mantener o crear ventajas competitivas son fundamentales) como es el caso del fondo de comercio: preparación de los empleados, tecnología en desarrollo, procedimientos de fabricación, sistemas de marketing y distribución, conocimiento de la organización, lealtad, satisfacción de los clientes, etc.
- Ante las dificultades que entraña la medición e identificación individualizada de ciertos intangibles, en ocasiones su valor se equipara a la diferencia entre el precio de adquisición de una empresa y el valor neto contable de sus activos tangibles, mientras que en otras se valoran por el importe resultante de la capitalización de los rendimientos futuros (MARTÍNEZ OCHOA, 1997) y cuando este tipo de activos sean perfectamente identificables y mensurables de modo fiable por su precio de adquisición o coste de producción, siguiendo en su reconocimiento pautas análogas a las establecidas para los activos tangibles. No obstante, cabe advertir que la mayoría de los intangibles sólo aparecen indirectamente reflejados por la mejora de la posición de la empresa, que no puede explicarse a la vista de los datos sobre empleo en inversiones en bienes materiales ³.
- Algunos expertos consideran que, al estar desprovistos de sustancia física, la depreciación de intangibles seguirá pautas diferentes a las de los activos tangibles. A este respecto conviene apuntar que otros autores entienden que la diferencia principal entre tangibles e intangibles es la incertidumbre asociada con la generación de beneficios futuros por parte de los segundos, matiz importante puesto que es precisamente la incertidumbre la que impide su reconocimiento contable y dificulta enormemente su valoración. Por el contrario, otros entienden que estos activos aparecerán cuando se invierta dinero u otros medios de pago equivalentes en la adquisición de servicios, incluyendo intangibles tradicionales y ciertos pagos anticipados.

³ Dado que los intangibles reúnen elementos de naturaleza financiera y no financiera, las empresas podrían emplear en la medición y ponderación de los activos de naturaleza no financiera indicadores financieros y no financieros relativos a la existencia y valoración de intangibles. Estos indicadores podrían figurar en el informe de capital intelectual, estado que actualmente elaboran algunas empresas del norte de Europa (BUKH *et al.*, 2002; CAÑIBANO *et al.*, 2002).

A la vista de la vasta panorámica descrita y de las razones argumentadas para manifestar la importancia de la plasmación contable de este tipo de elementos, cabría preguntarse ¿por qué no se registran en el balance la totalidad de los intangibles?, ¿por qué según cuál sea su origen –una adquisición onerosa u otro tipo de transacción– aflorarán o no determinados intangibles? y ¿por qué mayoritariamente se registrarán como gastos del período correspondiente y no como componentes del balance? Estos interrogantes ya han sido contestados en gran medida con las notas esbozadas anteriormente. A modo de síntesis, se podría decir que, normalmente, los intangibles no figurarán en el balance porque caso de poder distinguirse de otros elementos de manera aislada no se tiene certeza de que vayan a materializarse en un futuro en rendimientos positivos ⁴ y, para complicar aún más la cuestión, resulta muy complejo valorar tales expectativas de manera razonable. A esta misma razón obedece que un mismo elemento se reconozca contablemente, o no, según la operación que lo origine. Todo lo anterior explica por qué los intangibles se plasman con carácter bastante generalizado como gastos del período.

Hechas estas consideraciones, en las que se ha hecho hincapié en la concepción de los intangibles desde una perspectiva contable, se pasa al plano de la normativa contable existente. A esta temática se dedica el siguiente epígrafe, en el que se aborda el estudio de la regulación internacional a grandes rasgos y se analiza con un mayor detenimiento la normativa vigente en España.

3. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN ESPAÑA

3.1. Notas preliminares.

Antes de adentrarnos en el terreno de los intangibles, cabe señalar que en España la contabilidad se encuentra en los aspectos fundamentales regulada legalmente. En los últimos años, tal regulación ha experimentado un proceso de adaptación a las directivas comunitarias, en el que se ha puesto el énfasis en el concepto de imagen fiel y en la separación de los ámbitos contable y fiscal. Entre sus principales fuentes normativas se encuentran: el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de carácter obligatorio, y que regulan aspectos contables más específicos, entre los que destacan al objeto del presente estudio los relativos a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial (Resolución del ICAC de 22 de enero de 1992).

En nuestra regulación, el inmovilizado inmaterial se caracteriza por integrar elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, que presentan un carácter de permanencia en el seno de la empresa y que ofrecen unas expectativas razonables de generación de beneficios futuros. Dentro de él pueden distinguirse las siguientes partidas: gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio,

⁴ Una síntesis de los estudios empíricos que fundamentan esta aseveración puede encontrarse en CAÑIBANO *et al.*, 1999 y 2000.

derechos de traspaso, aplicaciones informáticas y derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero. En relación con estas partidas, cabe diferenciar aquellas que recogen elementos identificables de manera aislada de aquellas otras integradas por elementos no identificables de manera separada, como es el caso del fondo de comercio.

En relación con su registro contable, se contemplan dos situaciones diferentes, según cómo se adquiera el inmovilizado. Si el inmovilizado es adquirido a terceros, la normativa española sigue el criterio adoptado por unanimidad a nivel internacional (LAÍNEZ, 2001), permitiendo su reconocimiento contable como activo; si bien, se plantea, igual que en otros países, la posibilidad de tratarlo como gasto del ejercicio por el importe de su adquisición. Si el inmovilizado es creado con los propios medios de la empresa, dado que, en muchos casos, resulta complejo identificar de manera precisa las transacciones y costes asociados con su producción, se barajan en su registro las posibilidades de activarlos (práctica que permiten casi todos los países) o considerarlos gastos del ejercicio en que se vayan generando los correspondientes costes.

Con respecto a su valoración, a nivel internacional se plantean dos posibles criterios: el coste histórico y el coste histórico más las revalorizaciones experimentadas. En lo referente a esta cuestión, la normativa contable española se decanta por la aplicación del coste histórico, criterio que predomina en la mayoría de los países. Otra cuestión es el ámbito temporal en el que se produce la depreciación del activo intangible, que en algunos países se identifica con la vida útil y en otros, como es el caso español, el plazo de amortización de los diferentes intangibles viene determinado en gran medida por la normativa, tal y como se expone a continuación.

3.2. Gastos de investigación y desarrollo.

Nuestra legislación contable define el término investigación como *«la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico»* y el desarrollo como *«la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial»*. Con carácter general, los gastos de investigación y desarrollo se imputarán contablemente a los resultados del ejercicio en que se devenguen, si bien, en determinados casos, es posible su activación. En todo caso, su aparición puede venir motivada porque estos gastos se realicen con los propios medios de la compañía o porque la investigación y desarrollo se haya encargado a terceros ajenos a la empresa, valorándose, si se activan, en el primer supuesto por su valor de adquisición y, en el segundo, por su coste de producción.

Su activación se producirá a partir del ejercicio en que confluayan los siguientes requisitos: que exista un proyecto individualizado o específico para las diversas actividades de investigación y desarrollo, cuyos costes estarán claramente fijados en cuanto a su asignación e imputación temporal, debiendo estar asegurados, al menos con certeza razonable, su rentabilidad económica, su éxito técnico y la existencia de financiación suficiente para llegar a alcanzar la culminación del correspondiente proyecto. En ningún caso se contemplarán dentro de los costes de los proyectos de I+D los costes de estructura general, de subactividad y los costes financieros.

A los efectos descritos, habrá que considerar separadamente los gastos activados de investigación de los de desarrollo. Según lo dispuesto en el artículo 194 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), los gastos de desarrollo se amortizarán desde el ejercicio en que se capitalicen y durante un plazo máximo de cinco años, mientras que los gastos de desarrollo activados se amortizarán desde la fecha de terminación del correspondiente proyecto y durante un plazo máximo de cinco años. En la práctica, existen dificultades al delimitar los gastos correspondientes a investigación y a desarrollo, lo que explica que habitualmente los de investigación se tratan como gastos del ejercicio y los de desarrollo se activan cuando confluyen las circunstancias anteriormente mencionadas.

Al analizar el tratamiento contable dado a nivel internacional se observa una gran diversidad, dada la opcionalidad planteada en la capitalización de estos gastos en muchos países. Tratamiento dispar que también se observa en relación con el plazo temporal de amortización: la mitad de los países establecen períodos de amortización en sus respectivas normas, existiendo coincidencia en la fijación de dicho plazo en cinco años, mientras que el resto de las naciones analizadas proponen como período de amortización aquel que corresponda en función de los beneficios esperados del producto o proceso objeto de investigación y desarrollo (LAÍNEZ, 2001).

3.3. Concesiones administrativas.

Las concesiones administrativas representan aquellos gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, así como por aquellas concesiones objeto de transmisión. Su amortización se realizará como máximo durante el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.

3.4. Propiedad industrial.

Bajo esta rúbrica se recogen los importes satisfechos por la propiedad, el derecho al uso o el otorgamiento del empleo de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo cuyo desenlace final sea su inscripción en el correspondiente Registro. Su amortización se realizará en función de la vida útil de estos activos. En términos análogos a los expuestos, se puede hacer referencia a la propiedad intelectual.

3.5. Fondo de comercio.

Esta partida reúne el conjunto de intangibles no identificables y únicamente se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso. Conceptualmente, este elemento hace referencia a la diferencia entre el valor contable de una inversión considerada globalmente y el valor total de los correspondientes activos identificables menos los pasivos adquiridos. En el ámbito de la contabi-

lidad internacional, existe consenso total en la obligatoriedad de su registro cuando tenga su origen en una adquisición y no se haya generado internamente, aunque en el reconocimiento contable, ya sea positivo o negativo, y en su imputación a resultados existe una importante divergencia entre países.

Un fondo de comercio positivo se concibe como un beneficio atribuible al negocio o a una inversión adquirida como un todo, que tiene su razón de ser en la combinación de ciertos activos y pasivos, no constituyendo un activo identificable concreto. Por el contrario un fondo de comercio negativo se considera que es fruto de una buena negociación, mediante la que se ha podido pagar un bajo precio por la existencia de algún riesgo o gasto que posiblemente habrá que afrontar en el futuro.

Dado que conceptualmente el fondo de comercio positivo y negativo difieren, lo mismo sucede a la hora de su reconocimiento contable. En el caso del fondo de comercio positivo, se plantean dos tratamientos no excluyentes: activarlo como un inmovilizado inmaterial o eliminarlo contra reservas. La normativa contable de todos los países contempla su activación y varios admiten también la segunda alternativa citada. Asimismo, existe unanimidad en la obligatoriedad de amortizar esta partida cuando se haya reconocido en el activo, pero hay cierta discrepancia en el plazo para registrar tal depreciación. En algunos países, se establece un período normal de amortización y un plazo máximo que, en el caso de ser aplicado, deberá justificarse (así ocurre en España, en donde normalmente se amortizará en cinco años, pudiendo ampliarse este plazo hasta 20 años); otros hacen referencia al habitual plazo de cinco años pero obvian el período máximo, dejando tal elección al arbitrio de la propia empresa; otros indican un plazo único; y, por último, otros consideran su vida útil. En el reconocimiento del fondo de comercio negativo, se observan tres posibles tratamientos, de los que no puede afirmarse de forma concluyente cuál es el que prevalece sobre los restantes en el ámbito internacional, y que son: abonarlo a reservas; reconocer un ingreso diferido e imputarlo sistemáticamente a resultados; o, emplear una partida específica en el pasivo que sólo se imputará a resultados si se cumplen ciertas condiciones detalladas en aquéllas la correspondiente normativa (GALLIZO, 1998), ésta es la alternativa por la que se decanta la normativa española.

3.6. Otros intangibles contemplados por la normativa.

Los **derechos de traspaso** son definidos como el importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que un tercero se subroga en los derechos y obligaciones originados en el primitivo contrato de alquiler. Las **aplicaciones informáticas** hacen referencia a las cuantías abonadas en concepto de propiedad o derecho al uso de programas informáticos, incluidos los elaborados por la empresa con sus propios medios. Por último, los derechos sobre bienes en régimen de **arrendamiento financiero** ponen de manifiesto el valor del derecho de uso y de opción de compra de aquellos bienes sujetos a un contrato de *leasing*, siempre y cuando no existan dudas razonables de que se va ejercitar su opción de compra a la finalización del contrato de arrendamiento financiero.

4. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

El inmovilizado inmaterial está integrado por elementos patrimoniales intangibles, susceptibles de valoración económica, que se hayan adquirido mediante contraprestación y que se contabilicen como tales en el activo de la empresa (art. 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS).

El tratamiento fiscal de los activos intangibles se circunscribe básicamente a dos aspectos del Impuesto sobre Sociedades: el concepto de amortización y la deducción sobre la cuota por inversiones.

4.1. La amortización fiscal de los elementos patrimoniales intangibles.

Las amortizaciones son deducibles fiscalmente cuando cumplen tres requisitos: efectividad, temporalidad y contabilización. La *efectividad* se entiende realizada cuando el activo se amortiza según alguno de los métodos de amortización admitidos fiscalmente (lineal, porcentaje constante, número de dígitos, plan individualizado o depreciación efectiva justificada por el sujeto pasivo). La *temporalidad* exige la independencia de ejercicios y el no diferimiento del propio Impuesto sobre Sociedades. La *contabilización* establece que no serán deducibles las amortizaciones que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias (principio de inscripción contable), a excepción de los supuestos de libertad de amortización y del arrendamiento financiero.

Los elementos patrimoniales intangibles se valoran por su precio de adquisición o coste de producción, se empiezan a amortizar desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos y el criterio temporal de amortización viene determinado por su vida útil, entendiendo por ésta el período durante el que se espera, razonablemente, que produzcan ingresos (art. 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS).

El problema surge a la hora de establecer cuál es el ámbito temporal y la cuantía *razonable* que se puede considerar como depreciación del ejercicio y, consecuentemente, imputable como gasto fiscal a efectos del cálculo de la base imponible. A este respecto, los gastos de amortización de los siguientes activos intangibles reciben un tratamiento fiscal diferenciado:

- a) **Concesiones administrativas:** constituyen derechos de uso o explotación que se amortizan en el plazo temporal por el que se otorga la concesión y, caso de ser éste ilimitado al carecer de fecha cierta de extinción, se amortizan en diez años ⁵.

⁵ Téngase en cuenta que en el caso de concesiones administrativas pueden existir activos revertibles que, además de la correspondiente amortización fiscal, pueden ser objeto de la provisión por fondo de reversión (art. 13.2.b TRLIS).

- b) **Propiedad industrial:** la amortización contable es deducible con el límite máximo anual de la décima parte de su importe cuando no está limitado el período de finalización de los derechos; en caso contrario, se amortizan a lo largo del mismo.
- c) **Fondo de comercio:** las dotaciones a la amortización del fondo de comercio son deducibles con el límite anual máximo del 5% (esto es, un plazo máximo de amortización de 20 años) ⁶, siempre que se cumplan los requisitos de:

- Onerosidad: el fondo de comercio tiene que haber sido adquirido mediante contraprestación, y
- No vinculación: la entidad adquirente y la entidad transmitente no pueden estar relacionadas entre sí, de forma que no posean la mayoría de los derechos de voto o dispongan de los mismos en virtud de acuerdos con otros socios, ni tengan la facultad de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, ni hayan nombrado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Aun cuando no se den los requisitos anteriores de onerosidad y no vinculación, la amortización del fondo de comercio es un gasto fiscalmente deducible cuando las dotaciones responden a una depreciación irreversible de dicho activo.

- d) **Marcas:** la amortización contable es deducible con el límite máximo anual de la décima parte de su importe (amortización en diez años), siempre que se cumplan los dos requisitos mencionados anteriormente.
- e) **Derechos de traspaso:** las dotaciones contables a la amortización son deducibles con el límite máximo anual de la décima parte de su importe, sujeto a los requisitos de onerosidad y no vinculación. Cuando el contrato tuviera una duración inferior a diez años, el límite máximo anual se calculará atendiendo a la duración del mismo ⁷.
- f) **Aplicaciones informáticas:** los programas de ordenador constituyen un derecho de uso de contenido económico temporalmente limitado (art. 95 del RD Legislativo 1/1996), el cual se puede adquirir onerosamente de dos formas:
- Abonando una participación proporcional en los ingresos de su explotación. En este caso existe correlación entre el gasto de la empresa y los ingresos que percibe el titular del derecho cuyo uso se cede; la retribución pactada será gasto/ingreso contable y fiscal en el ejercicio en el que se devengue.

⁶ Para períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2002 el límite de amortización del fondo de comercio era de la décima parte de su importe, por lo que el período de amortización fiscal era de 10 años. Por otra parte, el valor de adquisición de los fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y cualquier otro elemento del activo inmaterial adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1-1-1996, que no hubieran sido deducibles en los mismos, podrán deducirse en períodos iniciados a partir de esa fecha aun cuando contablemente estuvieran plenamente amortizados (TRLIS disp. trans. 7.ª 1).

⁷ Las indemnizaciones satisfechas a los arrendadores de locales que no cumplan con los requisitos establecidos en la Ley de Arrendamientos Urbanos (Ley 29/1994) tienen la consideración de gastos de primer establecimiento, siendo deducibles en el ejercicio en que se producen.

- Abonando una remuneración a tanto alzado. El derecho de uso adquirido figurará en el activo de la empresa adquirente que lo amortizará contablemente; desde el punto de vista fiscal lo imputará como gasto deducible en función de los años de cesión del derecho de uso (si la cesión es por tiempo limitado) o en diez años (caso de cesión por período ilimitado).

El Real Decreto 537/1997 establece para la adquisición de la titularidad de los derechos de explotación de los programas un coeficiente de amortización anual máximo del 33% y un período máximo de amortización de seis años.

- g) **Programas I+D+i:** las empresas que realicen estos programas pueden amortizar libremente a efectos fiscales las dotaciones que correspondan a activos intangibles afectos a dichas actividades.
- h) **Contratos de arrendamiento financiero:** son cesiones de uso por tiempo determinado y precio cierto que incorporan una opción de compra, recibiendo distinto tratamiento fiscal según se trate de contratos sometidos al régimen general (art. 11.3 TRLIS) o al especial (contratos de *leasing* regulados por el art. 115 TRLIS).

El **régimen general** se aplica a los contratos de cesiones de uso de bienes cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, lo que ocurrirá cuando el valor de la opción sea inferior al valor neto contable o residual del bien arrendado. El tratamiento fiscal de estos contratos coincide con el contable [norma de valoración 5.^a f) del PGC]: las cuotas de amortización constituyen gasto fiscalmente deducible para la entidad cesionaria, mientras que la carga financiera (diferencia entre el precio de adquisición y las cantidades a pagar por la entidad cesionaria), así como la amortización del bien, son gastos fiscalmente deducibles para la entidad cedente.

En los contratos de venta de un bien con posterior arrendamiento con opción de compra sobre el mismo (contrato de *lease-back*)⁸, el cesionario continuará amortizando el activo en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. El tratamiento fiscal de estos contratos financieros coincide con el previsto a efectos contables [norma de valoración 5.^a g) del PGC].

El **régimen especial** se aplica a los contratos de *leasing* (regulados por la disp. adic. 7.^a 1 L26/1998) que operan con los requisitos siguientes: 1) el objeto exclusivo del contrato tiene que ser la cesión de uso, 2) los bienes cedidos tienen que quedar afectos exclusivamente a la actividad económica del cesionario, 3) la duración mínima del contrato ha de ser de dos años para bienes muebles y diez para inmuebles, 4) en la cuota a pagar ha de constar separadamente la parte que corresponde a la recuperación del coste y la que corresponde a la carga financiera, así como el IVA que grava la operación, 5) la parte de recuperación del coste debe permanecer constante o ser creciente a lo largo del contrato y 6) el contrato debe incluir la opción de compra a favor del usuario al término de la operación de arrendamiento.

⁸ Estas operaciones financieras consisten en que la empresa que busca financiación enajena un bien del inmovilizado a una entidad financiera que, inmediatamente, lo cede en arrendamiento financiero a la primera, por lo que el bien siempre queda afecto a su actividad empresarial. La devolución del préstamo se instrumenta mediante las cuotas de arrendamiento de uso satisfechas por el cesionario del bien.

El tratamiento fiscal de este tipo de contratos financieros de *leasing* es:

- *Arrendatario o usuario:*
 - Carga fiscal: gasto fiscalmente deducible,
 - Cuota de recuperación del coste: gasto fiscalmente deducible con el límite del doble⁹ de la cuota de amortización lineal que, según las tablas aprobadas, corresponda al activo financiado. El exceso se puede deducir en ejercicios posteriores dentro del límite.

Desde un punto de vista contable, la operación se puede contabilizar como un arrendamiento o como inversión. Si se contabiliza como arrendamiento, el gasto contable es la cuota de recuperación del coste y el exceso no admitido como gasto fiscal supondrá un ajuste temporal positivo sobre el rendimiento contable. Por el contrario, si la operación se contabiliza como inversión, el gasto contable es la amortización técnica del bien y el exceso no admitido como gasto fiscal originará una diferencia temporal negativa sobre el rendimiento contable.

- *Arrendador o propietario:*
 - La amortización del coste del bien cedido, deducido el valor consignado en la opción de compra, constituye gasto fiscalmente deducible en el plazo de vigencia estipulado en el contrato de arrendamiento.

4.2. Las deducciones sobre la cuota por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (gastos I+D+i).

Las sociedades podrán deducir de su cuota líquida un porcentaje de las inversiones realizadas en intangibles relacionados con actividades de investigación y desarrollo (I+D) de nuevos productos o procedimientos industriales y de actividades de innovación tecnológica (IT).

El primer problema surge a la hora de **delimitar** qué ha de entenderse a efectos fiscales por dichos conceptos. A tal efecto, el artículo 35.1.a) TRLIS define la investigación como «*la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico*» y el desarrollo 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 técnica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes*». Ahora bien, cabe preguntarse qué debe entenderse por mejora tecnológica sustancial, o cuál es la frontera entre las actividades de desarrollo experimental y las de desarrollo previo (no incluidas), o si la deducción abarca tanto a la investigación básica o sólo a la aplicada.

⁹ El límite se eleva al triple en el caso de empresas de reducida dimensión.

Más conflicto plantea la descripción de innovación tecnológica: «*actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras substanciales en los ya existentes*» (art. 35.3 TRLIS). A este respecto habrá que matizar si el nuevo producto o proceso resulta de una actividad de investigación o por el contrario procede de una actividad de desarrollo, al igual que precisar cuando la actividad implica una novedad científica o tecnológica sustancial.

Así, por ejemplo, el «software avanzado» que suponga el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos y nuevos sistemas operativos o lenguajes, así como el destinado a facilitar el acceso de las personas discapacitadas a los servicios de la sociedad de la información, se considera actividad I+D. Por el contrario, el «software rutinario» consistente en procesos de mantenimiento, limpieza e instalación de virus, conversión, adaptación o ampliación de sistemas ya existentes, no tiene el tratamiento fiscal de actividad de desarrollo.

Como se aprecia las definiciones que plantean numerosas dudas en cuanto a su interpretación al no resultar nítidas las fronteras de delimitación (véase D. DIZY: 2002), y ello a pesar de la enumeración positiva y negativa de determinadas actividades realizada en la propia legislación tributaria ¹⁰. Sin embargo, este aspecto es de suma importancia teniendo en cuenta que el encuadre conceptual tiene repercusiones fiscales puesto que los porcentajes de deducción aplicables son distintos según se trate de una actividad u otra.

Debido a la complejidad que presentan los gastos en investigación, desarrollo e innovación, la propia Administración Tributaria permite al sujeto pasivo presentar consultas, que poseen carácter vinculante, y solicitar la adopción de acuerdos previos a la realización de los gastos sobre la valoración fiscal de los mismos a efectos de su posible deducción, operando el silencio positivo a los seis meses. En ambos procedimientos la resolución no puede ser recurrida, pero sí los actos de liquidación dictados en aplicación de los criterios de valoración establecidos en la misma.

Por otra parte, el derecho a la deducción es independiente de los resultados alcanzados y de que la actividad investigadora, de desarrollo o de innovación tecnológica sea realizada directamente por la empresa o bien ésta se encargue a un tercero. No obstante, el tratamiento fiscal de las actividades realizadas por encargo es distinto dependiendo de la residencia fiscal de las entidades (contratante y contratada) y del lugar en el que se lleve a cabo la actividad según el esquema siguiente:

¹⁰ Entre las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica se encuentran las siguientes: la materialización de 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, siempre que no pueden convertirse o utilizarse en para aplicaciones industriales o para su explotación comercial, el software avanzado y el diagnóstico tecnológico tendente a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades, Organismos públicos de investigación y Centros de Innovación Tecnológica –reconocidos y registrados como tales según el RD 2609/1996–, cualquiera que fuese el resultado de estas actividades. Por el contrario, se consideran excluidas aquellas actividades que: supongan mejoras o adaptaciones de la producción, se realicen en fases anteriores a la producción o tengan como finalidad la prospección social o explotación e investigación de minerales e hidrocarburos.

Residencia de la entidad contratante	Lugar de realización de la actividad	
	España	Extranjero
España	Deducción por entidad contratante	<ul style="list-style-type: none"> • No superior al 25%: deducción por entidad contratante • Superior al 25%: no deducción
Extranjero	Deducción por entidad que realiza el proyecto	

La **base de la deducción** es el importe de la inversión efectuada en elementos patrimoniales intangibles en el período impositivo en que sean puestos en funcionamiento. Concretamente, para que los gastos en intangibles den derecho a deducción es necesario que cumplan cuatro requisitos:

1. Han de tener la consideración de gasto contable [norma de valoración 5.º a) del PGC], con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación en el inmovilizado inmaterial en curso o terminado.

Se aplica el criterio de devengo frente al de caja, por lo que los gastos anticipados no darán derecho a deducción y los gastos realizados pendientes de pago sí dan derecho a deducción.

2. Deben estar relacionados directamente con la actividad y aplicados efectivamente a la misma (ICAC Resol. 21-1-1992).
3. Pueden realizarse tanto en España como en el extranjero, si bien en este último caso la inversión tiene que ser secundaria, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo (no superar el 25% del importe total invertido).
4. Tienen que constar de forma específica individualizados por conceptos (I+D o IT) y por proyectos.

Básicamente, los costes relacionados directamente con la actividad de investigación e innovación tecnológica abarcan tres conceptos: personal (investigadores, técnicos y personal de apoyo); materias primas, consumibles y servicios; y amortizaciones (inmovilizado afecto al proyecto). No se incluyen los gastos financieros ni los derivados del uso de la infraestructura general de la empresa.

A la hora de cuantificar la base de la deducción no se computa el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de la actividad que hayan sido imputadas como ingreso fiscal del ejercicio impositivo.

En los proyectos de investigación, los activos fijos se computan como inmovilizado material, mientras que los gastos de investigación forman parte del inmovilizado inmaterial, salvo que se imputen como gastos del propio ejercicio. Por su parte, la adquisición de tecnología avanzada en forma

de patentes, licencias, *Know-how* y diseños industriales no puede efectuarse a una entidad vinculada y la base de la deducción anual no puede superar el millón de euros (500.000 euros para los ejercicios impositivos iniciados con anterioridad a 1-1-2004); el exceso de gasto se puede deducir en los ejercicios posteriores.

Como ya hemos comentado el **porcentaje de la deducción** es distinto según se trate de actividades de investigación y desarrollo (I+D) o de actividades de innovación tecnológica (IT) y de la modalidad de inversión (gastos en intangibles o inmovilizado):

Tipo de actividad	Porcentaje de deducción
Investigación y desarrollo: <ul style="list-style-type: none"> • Gastos: <ul style="list-style-type: none"> – 30% con carácter general – 50% del exceso sobre el gasto medio realizado en los períodos n-1 y n-2 – 20% adicional del coste de investigadores cualificados y proyectos encargados a Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología 	
<ul style="list-style-type: none"> • Inmovilizado: 	– 10% (excluidos inmuebles y terrenos)
Innovación tecnológica:	<ul style="list-style-type: none"> – 10% de los gastos de adquisición de tecnología avanzada, diseño industrial e ingeniería de procesos de producción y obtención del certificado de calidad – 15% de los gastos de proyectos encargados a Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología

Por ejemplo, un centro de investigación de una empresa invierte 60.000 euros en intangibles a lo largo del año 2004, lo que supone un notable incremento sobre la inversión media realizada en los dos años anteriores (2002 y 2003) que ascendió a 20.000 euros. La base de la deducción por inversiones se calculará de la siguiente forma: 30% de 20.000 más 50% de 40.000 más 20% de 60.000, en total la cuantía de la deducción asciende a 38.000 euros.

Además, la cuantía de deducción tiene un **límite**: no puede superar el 50% de la cuota líquida (cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones) siempre que el importe de la deducción exceda del 10% de dicha cuota líquida, reduciéndose al 35% en caso contrario. Las deducciones del ejercicio no practicadas por insuficiencia de cuota se pueden trasladar a las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años sucesivos e inmediatos, con el límite general del 35% salvo que se den las condiciones necesarias para aplicar el límite superior mencionado.

Por ejemplo, en el ejercicio impositivo de 2004 la cuota líquida ascendió a 10.000 euros y deducción por actividad I+D a 6.000 euros. El límite de la deducción será el 50% (5.000 euros) ya que la deducción supera el 10% de la cuota líquida (1.000 euros); los 1.000 euros no deducidos por insuficiencia de cuota dan derecho a deducción en los ejercicios de 2005 a 2019.

Si suponemos que la cuota líquida del ejercicio 2005 asciende a 20.000 euros, se podrán deducir 350 euros (el 35% de 1.000 euros ya que la cantidad pendiente de deducción es inferior al 10% de la cuota líquida); sin embargo, si la cuota líquida hubiese sido de 7.000 euros, se podrían deducir 500 euros (el 50% de 1.000 euros al superar el 10% de la cuota líquida).

5. COMENTARIOS FINALES

En las últimas décadas, se observa un cambio importante en el proceso económico de creación y pérdida de valor de las variables financieras, de manera tal que la información contenida en los estados financieros no ofrece a sus usuarios el detalle adecuado para decidir correctamente sobre las líneas de actuación que han de seguir. A este respecto, hay que tener en cuenta que las nuevas tecnologías y el acceso a la información financiera vía internet exige una unificación de las normas contables que permita la comparación de los estados financieros de las sociedades de la Unión Europea en aras a garantizar la máxima transparencia en la información contable.

Esta falta de adecuación de la información contable es debida en gran medida a la problemática que plantea el reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales intangibles y, por ello, en la actualidad esta temática se erige en uno de los principales retos a resolver por los organismos emisores de normas contables.

En esta línea, el horizonte que se vislumbra es profuso y confuso: no se cuestiona la necesidad de adoptar nuevas normas y principios comunes pero las discrepancias surgen en cuanto a su articulación, de forma que nos encontramos ante un abanico de posibilidades excesivamente amplio. Mientras que algunos abogan por seguir criterios análogos a los establecidos para los elementos tangibles, otros defienden a ultranza la sustitución del modelo contable actual por otro fundamentado en valores actuales, otros son partidarios exclusivamente de complementar la información actual con la incorporación de algunas normas y la inclusión en las cuentas anuales de información financiera y no financiera sobre esta materia y, los más conformistas, abogan por dejarlo todo como está.

España no es ajena a este proceso tendente a contemplar de una manera más generosa el reconocimiento de los activos intangibles, si bien su posicionamiento queda condicionado por su pertenencia a la Unión Europea que se plantea en estos momentos la armonización de sus normas contables y el establecimiento de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades a nivel europeo, mediante la modificación de las respectivas Directivas comunitarias.

BIBLIOGRAFÍA

- BUKH, PN. JOHANSEN, MR. and MOURITSEN, J. (2002): «Multiple Integrated Performance Management Systems: IC and BSC in a Software Company», *Singapore Management Review*, Special Issue, volume 24, issue 3, págs. 21-33.
- CAÑIBANO, L., GARCÍA-AYUSO, M. y SÁNCHEZ, P. (1999): «La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: Revisión de la literatura». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Extraordinario, n.º 100. Págs. 17-88.
- CAÑIBANO, L., GARCÍA-AYUSO, M. and SÁNCHEZ, P. (2000): «Accounting for Intangibles: A Literature Review» *Journal of Accounting Literature*, volume 19, Fisher School of Accounting University of Florida, págs. 102-130.
- CAÑIBANO, L., SÁNCHEZ, P., GARCÍA-AYUSO, M. y CHAMINADE, C. (2002): *Proyecto Meritum. Directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles*, Fundación Airtel Móvil.
- CEA, J.L. (2001): *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- CEA, J.L. (2002): «La contabilidad empresarial en la encrucijada del euro y de la globalización», *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, vol. I, n.º 2, enero-abril 2002, págs. 5-14.
- CISSPRAXIS (2003): *Fiscalidad práctica*, Valencia.
- DIZY, D. (2002): «Análisis de los incentivos fiscales a la innovación tecnológica en la Unión Europea. Especial referencia al caso español», *Revista Madri+d, de Investigación en gestión de la Innovación y Tecnología*, monografía 3, págs. 57-66.
- FRANCIS LEFEBVRE (2003): *Memento fiscal*, Madrid.
- GALLIZO, J.L. (1998): «El fondo de comercio en las normas internacionales de contabilidad», *Partida doble*, n.º 93, págs. 58-87.
- LAÍNEZ GADEA, J.A., coord. (2001): *Manual de contabilidad internacional*, Ediciones Pirámide, Madrid.
- LEY 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
- MARTÍNEZ OCHOA, L. (1997): «Activos intangibles e información contable», *Partida Doble*, n.º 81, págs. 16-23.
- NAVARRO, A. (2003): «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las normas internacionales de contabilidad», *Impuestos* n.º 4/Año XIX, págs. 11-36.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO 537/1997, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- RESOLUCIÓN del ICAC de 22 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- SERRANO, F. (1999): «Incentivos fiscales por actividades de investigación y desarrollo en la Unión Europea: una nota», *Papeles de Economía Española* n.º 81, págs. 211-218.