

TRABAJO EFECTUADO POR:

**JESÚS GALENDE DEL CANTO**

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales.  
Área de Economía Financiera y Contabilidad de la  
Universidad de Salamanca.*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1995**

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. Objetivos de los incentivos fiscales a la inversión en I+D.
- III. Actividades de I+D incentivadas.
- IV. Acotación fiscal de la investigación y del desarrollo.
- V. La deducción en cuota por gastos de I+D.
- VI. La reducción en base de los gastos de I+D.

VII. La fiscalidad de los gastos de I+D en el Derecho comparado.

1. Francia.
2. Bélgica.
3. Alemania.
4. Reino Unido.
5. Una comparación con el caso español.

VIII. Una reflexión sobre la legislación fiscal española en materia de I+D y propuestas de reforma.

IX. Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

Resulta ya un hecho indiscutible el papel crucial que juega la I+D para el desarrollo económico de un país y para el bienestar general de su población, por lo que existe un consenso general en que se deben poner todos los medios que se tengan al alcance para favorecer el desarrollo tecnológico, como complemento, y motivación a la vez, para provocar en el empresario un espíritu abierto hacia la actividad innovadora. Entre esos medios, dentro del marco de estímulo a la innovación que el Estado debe establecer en su política económica, uno de los más utilizados, y a la vez de los más discutidos, son los incentivos fiscales a las actividades de investigación y desarrollo (I+D) que, aunque no son los generadores de la innovación, sí que pueden ayudarla (COTEC, 1994, pág. 91).

Estos incentivos han sido modificados y mejorados recientemente en el Estado español en consonancia con el carácter de objetivo político prioritario que ha adquirido el crecimiento del nivel de gasto en I+D. Esta nueva regulación, aparte de la mejora del incentivo que produce, también origina una aclaración del régimen fiscal aplicable en este concepto ya que, como señala GONZÁLEZ GONZÁLEZ (1993, pág. 1), hasta entonces parecía como si la deducción por I+D sólo figurara en el Impuesto sobre Sociedades «algo así como por compromiso, porque quedaba bien; resultaba moderno».

Sin embargo, el camino que queda por recorrer es todavía importante, entre otras razones, y dejando aparte los problemas de interpretación de la nueva regulación, porque el incentivo fiscal instaurado se centra en la deducción en cuota de un porcentaje de los gastos de I+D efectuados en el ejercicio, en contra de la tendencia dominante en la mayoría de los sistemas fiscales extranjeros que apunta hacia su reducción en base, en donde la regulación fiscal española todavía no ha sido modificada (GAGO y ÁLVAREZ, 1993, pág. 698). En este sentido, se encuentra actualmente en tramitación una reforma de los incentivos fiscales a la I+D incluida en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que podemos adelantar que prevé, en su artículo 11 apartado 2, flexibilizar la reducción en base mediante la implantación de una libertad de amortización.

En un orden cronológico, se puede destacar la aprobación de una serie de normas fiscales en relación a los gastos de I+D. Todas ellas se centran en el Impuesto sobre Sociedades, ya que la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), según Ley 18/1991, de 6 de junio, remite en su artículo 78, punto 5, al Impuesto sobre Sociedades en lo relativo a las deducciones de los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales por motivo de incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Las normas consideradas son las siguientes:

- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: en su artículo 26, establece una deducción genérica por inversiones en la cuota del 10 por 100 -15% con mantenimiento de empleo-, que se extendía a las cantidades destinadas al proceso de I+D, con un límite global junto al resto de inversiones en función de la cuota líquida. Resultaba una alusión muy insuficiente, que además condicionaba la deducción a contabilizar los gastos como inversiones.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: en los diversos artículos aplicados a los gastos de I+D no añade prácticamente nada nuevo al respecto, sin realizar la ampliación y aclaración de los conceptos que se hacía necesaria. Lo único destacable es que extiende la deducción, aplicándola no sólo a las actividades realizadas por el propio sujeto pasivo, sino también a los contratos realizados con terceros residentes en España.
- Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reversión y Reindustrialización: en su artículo 35 impone un nuevo sistema de deducción en cuota más generoso, que será oportunamente analizado, y que se solapa temporalmente con el indicado por la Ley 61/1978.
- Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989: integra ambas leyes, conservando el enunciado de la Ley 27/1984.
- Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992: en su artículo 72 efectúa nueva redacción al artículo 26, apartado dos, de la Ley 61/1978, armonizándolo definitivamente con lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley 27/1984, e incluyendo un nuevo esquema de deducción por inversiones para los programas de I+D caracterizado por un incremento del incentivo, precisando asimismo que mediante reglamento se concretaría el modelo de deducción.
- Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por la Ley 31/1991, en lo relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales: es presentada como el reglamento de la Ley 31/1991, aunque su alcance va más allá efectuando por primera vez un tratamiento pormenorizado sobre los términos en los que se establece la deducción por inversiones en I+D. Derogó varias disposiciones, entre ellas varios artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Corrección de errores del Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre: el 21 de enero de 1993 se efectúa una corrección de tal magnitud, que en algunos puntos la mencionada norma se ve sensiblemente modificada. Como señala BARREIRO FERNÁNDEZ (1993, pág. 16), «no es éste el proceder correcto desde el punto de vista de la técnica legislativa, y supone una transgresión del procedimiento establecido para la aprobación de las disposiciones reglamentarias».

En concreto, el Real Decreto 1622/1992 efectúa una interesante acotación de lo que se entiende por actividades de investigación y desarrollo, mencionando algunas que no lo son y nombrando los tipos de gastos que se pueden incluir en ellas. También precisa la forma de practicar la deducción en la cuota, su relación con otras ayudas y el tratamiento fiscal aplicable a la desafectación del activo fijo de la actividad de I+D. De su análisis, así como de las disposiciones vigentes del resto de las normas, nos ocuparemos a lo largo del presente trabajo, realizando finalmente una alusión a las novedades que en este sentido se han incorporado al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades elaborado por el Gobierno y actualmente en tramitación.

## II. OBJETIVOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EN I+D

Según la Ley General Tributaria, todos los tributos en general no sólo tienen la finalidad de recaudar fondos para hacer frente a los diferentes gastos que tiene el Estado, sino que también deben servir de instrumento de política económica. En concreto, los incentivos fiscales suponen unos instrumentos en poder del Estado mediante los que se trata de conseguir una conducta en las empresas que sin ellos no se produciría o que, si llegara a producirse, no lo haría con la intensidad suficiente.

Aunque en el preámbulo del Real Decreto 1622/1992 no se efectúa ninguna mención a los objetivos que se persiguen, a diferencia de en otras regulaciones en que sí se suele manifestar expresamente, mediante su examen se puede extraer claramente su objetivo fundamental, tal y como es el impulsar el nivel de la I+D de las empresas españolas y de manera muy especial su esfuerzo continuado y creciente, fomentando asimismo la cooperación con universidades o centros públicos de investigación de toda la Unión Europea. Este objetivo sí es reconocido en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades al indicar, en la parte de la Exposición de Motivos dedicada a los principios de la reforma, que la libertad de amortización de las actividades de I+D y su deducción en la cuota van destinadas al fomento de la competitividad.

De esta forma, como indica CRUZ AMORÓS (1991, pág. 51), mediante el incentivo fiscal a la I+D que instaura la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 -que es la que desarrolla este Real Decreto-, se persigue contribuir a acortar el diferencial de bienestar y riqueza que nos separa de los países más desarrollados del entorno comunitario. En suma, se pretende lo siguiente:

- Contribuir a que el gran esfuerzo inversor en I+D realizado por el sector público en los últimos años se vea respaldado por un esfuerzo paralelo del sector privado, que en España tradicionalmente ha sido muy poco proclive a invertir en este aspecto tan fundamental para nuestra competitividad.
- Fomentar un incremento continuo de este esfuerzo, para que se produzca una elevación del nivel tecnológico lo más rápidamente posible. Esto lo demuestra el hecho de que el porcentaje de deducción practicado es cada vez mayor sobre el incremento de gasto en I+D realizado sobre la media de los dos ejercicios anteriores.

- Favorecer una mayor cooperación vía financiación con organismos públicos investigadores, incluso del resto de la Unión Europea. Es éste un sistema que sin duda resulta muy adecuado para que las empresas adquieran nuevos conocimientos y obtengan una verdadera cultura de I+D.

Los efectos deben perdurar especialmente a largo plazo, de manera que lo que se modifique sea la estrategia tecnológica de las empresas, para que se mantenga el nivel de inversión en I+D una vez ya desaparecido el incentivo, por lo que se hace necesario que sea percibido por las empresas no como una medida coyuntural, sino de continuidad en el tiempo, con el fin de promover la inversión tecnológica en proyectos de larga duración.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que estableciendo estos incentivos fiscales no siempre se origina automáticamente la conducta deseada, ya que puede ocurrir que no se produzca respuesta alguna o que lo haga en menor medida de lo esperado. Y es que de hecho hay ocasiones en que las conductas se producen o dejan de producirse de manera totalmente independiente de que se establezca o no un determinado incentivo fiscal.

Por todo ello es importante conocer si un incentivo fiscal produce de verdad el comportamiento deseado, y en qué medida es producido, para de esa forma poder definir la política impositiva más correcta. Es decir, en concreto en el ámbito de los incentivos a la I+D cabe preguntarse entre otras cuestiones la medida en que en efecto se impulsa esta actividad en las empresas, o si, por el contrario, se desarrolla la misma actividad sólo que ahora acogida a estos incentivos. Igualmente debe averiguarse si se incorporan nuevas empresas al sistema de I+D o sólo participan las que ya lo hacían antes, y si la relación existente entre el coste en términos de recursos públicos empleados y los beneficios innovadores producidos es adecuada. Este coste es uno de los grandes frenos para el alcance del incentivo, ya que debido a la actual penuria presupuestaria, es especialmente obligado, antes incluso de analizar su eficacia, el preguntarse por su precio (GONZÁLEZ, 1995, pág. 71).

Según indican diversos autores, como NIXON (1991, pág. 122) o GAGO RODRÍGUEZ (1992, pág. 148), a pesar de la gran importancia que tradicionalmente han tenido, no sólo en España sino también en otros muchos países, los incentivos fiscales a la inversión en I+D en relación a otras medidas de fomento tales como subvenciones, asesoramiento, regulación de las patentes o formación del personal, los estudios dedicados a medir la incidencia de estas medidas tributarias sobre el incremento en la realización de estas actividades son muy escasos.

Los análisis efectuados evidencian una gran disparidad de resultados, inclinándose unos por asignar un efecto positivo a los incentivos fiscales de la I+D, como los desarrollados por SOUGIANNIS (1994) y por GINER BAGÜES y SALAS FUMÁS (1994), centrándose este último en los incentivos fiscales en general, y otros por otorgarles una limitada capacidad de estímulo, como ALTSHULER (1988), BILLINGS y MCGILL (1992) y TILLINGER (1991). Esta divergencia se debe en parte a la falta de información tradicionalmente existente sobre las actividades de I+D de las empresas, así como por la gran dificultad existente en aislar el efecto del incentivo fiscal del que producen otros múltiples condicionantes de la inversión tecnológica.

Por tanto, la tendencia general apunta a que no se ha podido demostrar un efecto positivo de las medidas fiscales sobre los gastos de I+D, pero tampoco un efecto nulo o negativo, y en este sentido el Comité RUDING (1992, pág. 118) se manifiesta con cautela, al aseverar que generalmente el coste de estas medidas es mayor al beneficio que producen, por lo que se muestra más partidario de las ayudas directas, aunque seguidamente admite que en ciertos casos pueden ser necesarios. Sin embargo, en el Capítulo 4 del Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo promulgado por la Comisión de las Comunidades Europeas en diciembre de 1993, en donde se alude a los incentivos fiscales a la I+D en repetidas ocasiones como medio de promocionar la inversión en ciencia y tecnología por parte de las empresas, se señala su mayor idoneidad frente a otras medidas por ese carácter indirecto.

En el ámbito español, el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (1994, págs. 139-143) es crítico con relación a estos incentivos, señalando que «habitualmente no existe evidencia suficiente acerca de la relación causa y efecto entre el incentivo fiscal y el comportamiento fomentado», y que a juicio de la OCDE, en una parte de los casos, la inversión nueva generada es de menor valor que la pérdida de recursos fiscales. A pesar de ello reconoce que pueden tener cabida dentro del Impuesto sobre Sociedades, entre ellos los destinados hacia la realización de determinadas actividades, como puede ser la de I+D.

En cualquier caso, se trata de una medida muy usada y que ciertamente puede producir unos efectos más beneficiosos que perjudiciales. Complementa extraordinariamente el sistema de apoyo público a la I+D, ya que mientras que otras acciones tienen en ocasiones un carácter más específico hacia ciertos sectores e incluso van destinados a programas concretos, concediéndose además en régimen de competencia por lo que hay empresas que no logran acceder a ellas, en cambio los incentivos fiscales tienen un carácter más horizontal y de pleno alcance hacia todas las empresas que cumplan las condiciones necesarias para su aplicación, no requiriendo ni siquiera solicitud ya que su liquidación es automática al efectuar la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Ciñéndonos al caso español, resulta fundamental su utilización, con vistas a acortar el retraso tecnológico que poseemos, por lo que sí debe existir este incentivo fiscal. Otro tema es que sea regulado de una forma correcta, cuestión que se analiza seguidamente.

### III. ACTIVIDADES DE I+D INCENTIVADAS

En su origen, el Real Decreto 1622/1992 mostraba una clara preferencia por la I+D realizada por el sujeto pasivo para sí mismo, rechazaba la realizada para terceros y miraba con mucho recelo la realizada por terceros para el sujeto pasivo (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 7). Sin embargo, como señala TOMÉ MUGURUZA (1995, pág. 68), según la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1994, este panorama ha cambiado sustancialmente.

Según indica el artículo 2.º 1 del mencionado Real Decreto, a efectos fiscales se consideran como gastos de investigación y desarrollo a los realizados por el sujeto pasivo para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales. Por tanto, se deduce que las actividades de I+D realizadas

por el sujeto para sí mismo sí se pueden acoger a la deducción, mientras que las que realice para terceros, al no ser para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales sino de las de otro, no entran dentro del ámbito del Real Decreto y por lo tanto no pueden aplicar el incentivo. Esta exclusión además viene manifestada expresamente en el artículo 2.º 2 apartado c), y es lógico que se haga así, ya que lo que se intenta es fomentar la inversión en I+D, y en este caso no existe ninguna inversión sino simplemente un encargo por parte de otra entidad.

En el caso anterior, en realidad quien invierte es el que realiza el encargo, lo que nos sitúa en el caso contrario de actividades de I+D realizadas por terceros para el sujeto pasivo, actividad que es cada vez más común en el campo de la I+D, como por ejemplo la pura contratación con un tercero, la creación de una sociedad dedicada a esta actividad o diversos acuerdos de cooperación. En su origen tampoco se permitía en este caso la aplicación del incentivo, produciéndose el hecho de que nadie iba a disfrutar del beneficio fiscal, unos por encargar la I+D a terceros y no realizarla ellos mismos, y otros por realizarla para terceros y no para ellos mismos. Sólo se señalaba la excepción de aplicación del incentivo en los siguientes casos:

- Si era una universidad o centro público de investigación residente en España o en cualquier otro país de la Unión Europea quien llevaba a cabo esta tarea investigadora.
- Si los resultados de las actividades de I+D realizadas en España se integraban en un proyecto contratado por el sujeto pasivo y ejecutado de conformidad con sus directrices, es decir, si se intervenía activamente en el proyecto y se controlaba en todo momento.
- Si la entidad que realizaba la actividad y la que realizó el encargo tributaban en un régimen de declaración consolidada.

Sin embargo, con la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1994 se modifica el tratamiento al declararse nulo el artículo 2.º 2, apartados a) y b), del Real Decreto, con lo que ya son válidas, a efectos de la deducción, las cantidades satisfechas a terceros por la realización de actividades de I+D, sean éstos residentes o no residentes. Con ello se logra el que sectores de fuerte capacidad económica, pero poco necesitados de la I+D, se puedan involucrar en su financiación atraídos por el beneficio fiscal (CDTI, 1993, pág. 48).

En cualquier caso, el incentivo siempre será mayor si la actividad la lleva a cabo el sujeto pasivo con sus propios medios que si la encarga a otras entidades o la financia. Esto es debido a que el Real Decreto divide los posibles gastos de I+D en dos tipos:

- Gastos en activos fijos, por el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material o inmaterial.
- Gastos en intangibles, que incluyen los gastos de personal, compras de materiales y el resto de servicios exteriores.



El porcentaje establecido de deducción para los activos fijos es mayor que para los intangibles, resultando que caso de encargo o financiación de las actividades de I+D de otras entidades los gastos realizados siempre se incluirán en el concepto de intangibles bajo la consideración de servicios exteriores, mientras que caso de efectuar la actividad el propio sujeto pasivo algunos gastos también serán intangibles mientras que otros serán activos fijos. Con ello, mediante estos últimos, se podrán alcanzar unos porcentajes mayores de deducción que con la financiación de la actividad de otros.

En cuanto al ámbito espacial en que se aplica el incentivo es principalmente el territorio español, aunque se puede desviar hacia otros países a través de la actividad financiadora. Ello no es lógico, ya que el sacrificio recaudatorio que supone este incentivo debería ir a parar a la potenciación de la tecnología española (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 9), aunque se logra el beneficio de la posible transferencia de tecnología que se pueda producir gracias a los lazos cooperativos, más aún si se forman con centros de países tecnológicamente más avanzados.

Por último, es de destacar el importante dato de que lo que verdaderamente se fomenta es el esfuerzo económico en I+D, por lo que el beneficio fiscal se aplicará tanto si el proceso de I+D concluye con éxito como si finalmente fracasa, lo cual es sin duda fundamental.

Según lo dicho en el presente apartado podemos establecer el siguiente cuadro-resumen:

**CUADRO 1. ACTIVIDADES DE I+D INCENTIVADAS ANTES Y DESPUÉS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO**

Tipo de actividad		En su origen	Después de la sentencia
Realizada por el sujeto pasivo para sí mismo.		Deducción	Deducción
Encargada o financiada por el sujeto pasivo a terceros	Se realiza en España según un proyecto contratado por el sujeto pasivo y ejecutado conforme a sus directrices.	Deducción	Deducción
	Se realiza en el seno de un grupo que tributa en régimen de declaración consolidada.	Deducción	Deducción
	El tercero es una universidad o centro público de investigación residente en España o en el resto de la Unión Europea.	Deducción	Deducción
	Resto de casos.	No deducción	Deducción
Realizada por el sujeto pasivo para terceros.		No deducción	No deducción

**FUENTE:** *Elaboración propia.*

#### IV. ACOTACIÓN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y DEL DESARROLLO

El Real Decreto 1622/1992 realiza una delimitación tanto positiva como negativa de lo que se entiende a efectos fiscales por investigación y desarrollo. Es una aproximación importante teniendo en cuenta la ya apuntada carencia que hasta la fecha existía en la normativa fiscal sobre estos conceptos, lo que obligaba a tener que acudir a las normas de interpretación recogidas en la Ley General Tributaria y en el Código Civil, que lógicamente resultaban muy vagas. Con ello, los incentivos fiscales a la I+D podían convertirse en una inadecuada vía para el beneficio de otras actividades que en realidad no tenían nada que ver con el mundo tecnológico, mediante la simple reclasificación contable de otros conceptos de gastos efectuados. Este Real Decreto aborda acertadamente la necesidad existente de conocer las actividades que pueden ser objeto del crédito fiscal, como paso previo a su aplicación.

La delimitación positiva se establece en el artículo 1.º 1 del Real Decreto, que define lo que se entiende a efectos fiscales como investigación y desarrollo. Considera 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». En esencia se asocia la investigación con las características de innovación y planificación, y el desarrollo como su paso siguiente.

El problema de este tipo de definiciones es saber en qué momento se consigue un nuevo producto o proceso o una mejora sustancial de ellos, y cuándo se trata sólo de una pequeña modificación de los ya existentes que no se puede considerar I+D. Es un tema de difícil solución, y en el que siempre existirá una cierta carga de subjetividad, ya que el definir lo nuevo con precisión representa una tarea muy espinosa. Se intenta acotar normalmente con otras observaciones complementarias, que también se establecen en cierta medida en el artículo 1.º 2 del presente Real Decreto mediante una delimitación negativa de lo que no es I+D, con lo que se realiza un esfuerzo por evitar que se concedan beneficios tributarios a actividades para las que no ha sido creada esta ley, ya que ello supondría, aparte del gran coste económico, una pérdida de efectividad del incentivo fiscal sobre la I+D del país.

En esta delimitación negativa destaca su párrafo quinto que completa la definición dada de desarrollo, estableciendo que esta fase llegará únicamente hasta el momento en el que se inicia la producción comercial del producto, no estableciéndose lo mismo para los procesos que sí podrían ser considerados I+D aun después de iniciada la fase productiva. El resto de la delimitación negativa se encuentra dedicada a enumerar actividades que no son I+D, bien por encontrarse más ligadas a una fase posterior a la de desarrollo como es la productiva [art. 1.º 2 apdo. a)], bien por tener un carácter auxiliar o complementario a la I+D [art. 1.º 2 apdo. b)], o bien, a título de ejemplo, por no incorporar nuevos conocimientos tecnológicos [art. 1.º 2 apdo. c)]. El artículo termina indicando que aunque estas actividades individualmente consideradas no son I+D, si forman parte de un proyecto más amplio sí pueden considerarse que forman parte de esta actividad, y por lo tanto pueden acogerse al beneficio fiscal.

El siguiente paso consiste en delimitar exactamente qué gastos se pueden incluir en I+D y qué condiciones deben cumplir, como paso previo a calcular la cuantía exacta de la deducción que se va a poder aplicar. Ésta es la tarea a que se dedica por completo el artículo 2.º del Real Decreto 1622/1992. Su apartado 2 ya ha sido analizado anteriormente en el epígrafe III dedicado a actividades de I+D incentivadas, y el resto del artículo realiza la distinción entre gastos en activo fijo y gastos en intangibles. Esta distinción no es original del Real Decreto, sino que viene dada por el artículo 26, apartado dos, de la Ley 61/1978 según la nueva redacción dada por el artículo 72 de la Ley 31/1991 al establecer los porcentajes de deducción. Este último a su vez se basa en el artículo 35, apartado uno, de la Ley 27/1984. Se puede afirmar que se trata de una distinción no muy afortunada por dos razones:

- La expresión «gastos en intangibles» lo primero que recuerda son consumos en determinados elementos de inmovilizado inmaterial (Escuela de Hacienda Pública, 1993, pág. 12), cuando en realidad no tiene prácticamente nada que ver con ello sino que, según el artículo 2.º 4 del Real Decreto 1622/1992, incluye gastos de personal, materias primas y aprovisionamientos y servicios exteriores.
- La expresión «gastos en activos fijos» también es desacertada, puesto que en principio parece que al hablar de gasto se refiere únicamente a la amortización efectuada en el ejercicio, que es lo que verdaderamente es un gasto, ya que la parte no amortizada todavía no se ha consumido, con lo que correctamente se diferiría la deducción a lo largo de la vida útil del activo. Sin embargo, en realidad el artículo 2.º 4 incluye todo el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material o inmaterial como gasto del ejercicio, con lo que se permite efectuar toda la deducción en un solo ejercicio, lo que va a originar graves distorsiones en la efectividad de la deducción, y por tanto en su objetivo de fomento de la I+D. Además se observa una clara subordinación de la terminología contable a la estructura de la deducción, denominándose gasto al valor total del inmovilizado (TRIGO y SIERRA, 1993, pág. 71). Si se quería aplicar la deducción en un solo ejercicio todo el inmovilizado, se debería haber dicho inversiones o adquisiciones o fabricaciones pero nunca gastos. Por otra parte, se debe hacer notar que no se exige que estos activos fijos sean nuevos en el momento de su adquisición (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 5).

En el artículo 2.º 1 se establecen las condiciones que deben cumplir los gastos, indicando que los debe realizar el sujeto pasivo para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales, debiendo estar directamente relacionados con la actividad de I+D y aplicados directamente a la realización de la misma, y constanding específicamente individualizados por proyectos, conceptual y cuantitativamente. Además se enumeran las siguientes categorías de gastos a las que pueden pertenecer:

- Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, entendiéndose por tales al personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.
- Materias primas y aprovisionamientos.

- Precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material o inmaterial.
- Servicios exteriores, excepto los mencionados en el apartado 2 (materias primas y aprovisionamientos).

El problema que surge es que en vez de ofrecerse una definición genérica y clara se recurre a una definición compleja, desordenada e indeterminada en algunos conceptos, tales como los siguientes:

- No se distingue expresamente la forma de cálculo de los proyectos ejecutados por la empresa de la de los encargados a terceros, cuando unos se calcularán en función de su coste de producción y otros de su precio de adquisición, siendo la dificultad más elevada en los primeros que en los segundos. De hecho, la determinación del coste de producción, incluido el cumplimiento de la condición de asignar cada gasto a cada proyecto específico, va a depender de la forma en que la empresa lleve su contabilidad analítica, por lo que la norma fiscal perderá precisión. Hay que tener en cuenta que esta distribución puede ser compleja, ya que los gastos se deberán imputar no sólo entre cada proyecto, sino que también en muchas ocasiones entre otras actividades que no son I+D, si bien en realidad, por muchas aclaraciones que se efectúen, este problema tiene difícil acotación.
- La extensa delimitación que se hace con los gastos de personal contrasta con lo escueto que se es con el resto de gastos. Debía haberse concretado para todos los gastos y no sólo para éste, más aún cuando lo que viene a decir es que sólo se admitirán los gastos de personal directos. La expresa exclusión que se efectúa de las pensiones y complementos pagados a jubilados resulta ociosa ya que el personal jubilado, al haber cesado en su trabajo, difícilmente puede estar afecto ya a la actividad de I+D (CDTI, 1993, pág. 44). En cualquier caso esta explicación debía situarse en otro sitio, puesto que en este punto lo que se hace es mezclarla con una simple enumeración de categorías de gastos.
- No se sabe si los costes indirectos se pueden imputar racionalmente al proyecto de I+D como se hace en las diversas normas contables y de esa forma es posible que se acojan a la deducción, o si se excluyen y quedan fuera del incentivo. Salvo para los gastos de personal, que con su extensa delimitación se deduce que quedan fuera, para el resto no se dice nada ni en una dirección ni en otra. Lo lógico sería que sí se pudieran deducir, ya que de lo contrario sería injusto: lo es ya de hecho el no admitir, por ejemplo, el salario del director del centro de investigación, cuando se podría imputar su sueldo racionalmente a los distintos proyectos y, sin embargo, a no ser que se encuentre adscrito específicamente a un producto o proyecto no es deducible (TRIGO y SIERRA, 1993, pág. 71).

Por tanto, a pesar de que las definiciones efectuadas sobre los gastos de I+D son acertadas, la acotación concreta de los costes que se pueden incluir no lo es tanto, haciéndose necesaria una clarificación en este punto.

## V. LA DEDUCCIÓN EN CUOTA POR GASTOS DE I+D

La compondrán todos los gastos de I+D que ha efectuado la empresa durante el ejercicio, debidamente separados en gastos en intangibles y gastos en activos fijos, ya que los porcentajes de deducción son distintos para ambos. Según indica el artículo 2.º 3 del Real Decreto 1622/1992, a estos gastos de I+D se les debe deducir el 65 por 100 de las subvenciones obtenidas para su financiación. La explicación de este hecho hay que buscarla en que lo que se pretende fomentar es el esfuerzo inversor en I+D realizado por parte del propio sujeto pasivo, excluyendo por tanto la parte sufragada por fondos obtenidos a través de subvenciones oficiales (CDTI, 1993, pág. 43). Es decir, lo que se trata de evitar es una duplicidad de beneficios del inversor: en el Presupuesto de Ingresos del Estado mediante la deducción en la cuota y en el de Gastos con la subvención (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 6). Se excluye sólo el 65 por 100 de las subvenciones debido a que el otro 35 por 100 es lo que se paga a Hacienda mediante el Impuesto sobre Sociedades, y que por lo tanto ya suponen fondos procedentes del propio sujeto pasivo.

Surge la duda de si la subvención se restará de los gastos en activos fijos o de los intangibles, cuestión esta importante ya que, como ya se apuntó, el porcentaje de deducción es distinto en ambos. Lo lógico es que «las subvenciones de capital minoren el importe de los gastos de activo fijo y que las corrientes se apliquen a la minoración de los intangibles» (TRIGO y SIERRA, 1993, pág. 77). Sin embargo, aparte de esta cuestión, existen otras motivo de controversia:

- Plantea una discriminación quizás no justificada respecto a otros tipos de ingresos, ya que cualquiera de ellos soporta el Impuesto sobre Sociedades y a la vez origina una reducción en la cuota, mientras que las subvenciones también soportan este impuesto pero su remanente una vez deducido el 65 por 100 no se admite como deducción (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 6).
- Es una incompatibilidad de incentivos que en realidad provienen de vías distintas, y como tales ¿qué pasaría si quien concede la subvención no es el Estado recaudador del impuesto sino otro organismo a nivel comunitario, regional, local o empresarial?
- Se origina un desajuste financiero, ya que la subvención se difiere en su imputación al Impuesto sobre Sociedades durante varios ejercicios, mientras que en cambio se minorra de la base de la deducción en su totalidad en uno solo. Además si la subvención se recibe con posterioridad a la realización del proyecto de I+D no se indica cómo operar, aunque lo lógico en ese caso sería incrementar la cuota a pagar del ejercicio en que se reciba en la parte correspondiente al menor crédito fiscal que provoque (TRIGO y SIERRA, 1993, pág. 73).
- Se considera la minoración en el 65 por 100 de la subvención considerando que el tipo de gravamen del impuesto es del 35 por 100, pero existen sujetos pasivos que soportan otros tipos.

En cuanto a los porcentajes concretos en que se podrán deducir los gastos de I+D realizados por los sujetos pasivos, vienen determinados por el artículo 3.º del Real Decreto 1622/1992, los cuales son una copia de los establecidos en el artículo 72 de la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1992 que desarrolla. Ésta a su vez, según señala expresamente, se basa en lo previsto en el apartado uno del artículo 35 de la Ley 27/1984 sobre Reconversión y Reindustrialización, aunque en realidad se recorta sutilmente la deducción en tres aspectos importantes (BARREIRO FERNÁNDEZ, 1993, pág. 4):

- Se limita el ámbito de la aplicación a la actividad industrial, teniéndose que determinar las actividades reglamentariamente.
- El porcentaje de la deducción se rebaja en la cuota líquida del impuesto, en lugar de sobre la cuota íntegra.
- Se establece un límite conjunto con el resto de los incentivos fiscales a la inversión sobre la cuota líquida del ejercicio, que actualmente es del 35 por 100.

Además, no resulta efectivo para empresas sin beneficios suficientes para realizar la desgravación, por lo que sería aconsejable el permitir al menos su diferimiento a ejercicios sucesivos.

En concreto, se indica que para efectuar la deducción en la cuota se debe calcular el valor medio conjunto de los gastos en I+D realizados en los dos años anteriores, y en ese caso se deducirá de la cuota líquida:

- Si los del año objeto del impuesto son iguales o inferiores, el 15 por 100 de los gastos en intangibles y el 30 por 100 del valor de adquisición de los activos fijos.
- Si los del año objeto del impuesto son superiores, iguales porcentajes hasta ese valor medio conjunto, y el 30 por 100 para gastos en intangibles y el 45 por 100 para activos fijos sobre el exceso «respecto al valor medio de los gastos en, respectivamente, intangibles y activos fijos realizados en los dos años anteriores».

Por lo tanto, se observa cómo además de pretenderse el fomento en general de los gastos de I+D de las empresas españolas, se incide especialmente en la inversión efectuada por la propia empresa (mediante un porcentaje mayor de deducción de los gastos en activos fijos que de los gastos en intangibles), y se impulsa el rápido crecimiento de esa inversión (mediante un porcentaje mayor al incremento de los gastos respecto a los dos años anteriores que a su mantenimiento).

Para entender mejor este mecanismo deductivo, se puede exponer un pequeño *ejemplo*:

Supongamos que una empresa realiza las siguientes inversiones en I+D durante dos años consecutivos:

	1993	1994	Media
Intangibles .....	30	80	55
Activos fijos .....	80	100	90
TOTAL .....	110	180	145

Consideramos diversos casos de inversión en ambos conceptos durante 1995:

- a) Si se invierte en intangibles 40 y en activos fijos 80, el total es 120 que se sitúa por debajo del valor medio conjunto, por lo que la deducción es:

$$40 \times 0'15 + 80 \times 0'30 = 30$$

- b) Si se invierte en intangibles 65 y en activos fijos 70, el total es 135 que se sitúa por debajo del valor medio conjunto, por lo que la deducción es:

$$65 \times 0'15 + 70 \times 0'30 = 30'75$$

- c) Si se invierte en intangibles 75 y en activos fijos 100, el total es 175 que se sitúa por encima del valor medio conjunto, por lo que la deducción es:

$$(55 \times 0'15 + 20 \times 0'30) + (90 \times 0'30 + 10 \times 0'45) = 45'75$$

- d) Si se invierte en intangibles 100 y en activos fijos 60, el total es 160 que se sitúa por encima del valor medio conjunto, por lo que la deducción es:

$$(85 \times 0'15 + 15 \times 0'30) + 60 \times 0'30 = 35'25$$

- e) Si se invierte en intangibles 30 y en activos fijos 150, el total es 180 que se sitúa por encima del valor medio conjunto, por lo que la deducción es:

$$30 \times 0'15 + (115 \times 0'30 + 35 \times 0'45) = 54'75$$

El modelo, como vemos, aparentemente es muy sencillo, y lo es en efecto para los casos *a)* y *b)*, en los que el total de inversiones en el año objeto del impuesto se sitúa por debajo del valor medio conjunto de los dos años anteriores, y por lo tanto, como claramente establece la norma, no hay lugar para incremento de porcentaje de deducción.

Tampoco existen problemas para el caso *c)* en que el total de inversiones en el año objeto del impuesto se sitúa por encima del valor medio conjunto de los dos años anteriores, así como cada concepto de inversión también se encuentra por encima de su media de los dos años anteriores, por lo que la norma establece que hay lugar para incremento de porcentaje de deducción, que se calcula de una forma clara.

Las dudas surgen en los dos últimos casos *d)* y *e)* en que el total de inversiones en el año objeto del impuesto también se sitúa por encima del valor medio conjunto de los dos años anteriores, pero uno de los conceptos de inversión se encuentra igualmente por encima de su media de los dos años anteriores mientras que el otro está por debajo. En este caso la norma también establece que hay lugar para incremento de porcentaje de deducción, pero su cálculo no es tan claro, ya que si seguimos al pie de la letra lo que indica operaríamos por ejemplo para el caso *d)* de forma similar a como señala GONZÁLEZ GONZÁLEZ (1993, pág. 11):

Porcentaje hasta el valor medio conjunto de los dos años anteriores:

$$85 \times 0'15 + 60 \times 0'30 = 30'75$$

Porcentaje sobre el valor medio de cada uno de los gastos por separado:

$$45 \times 0'30 + 0 \times 0'45 = 13'5$$

Con ello la deducción total es de  $30'75 + 13'5 = 44'25$ , y la suma obtenida de gastos es de  $85 + 60 + 45 = 190$ , cuando en realidad han sido 160. Evidentemente esta fórmula de cálculo es errónea, siendo la correcta la primera indicada, pero es la que resulta si se sigue al pie de la letra lo que establece la norma, debido a que el párrafo que se entrecomilló al señalar la forma genérica de deducción se encuentra mal redactado y puede inducir a esta confusión. El razonamiento resultaría similar si se aplicara sobre el caso *e)*.

Es de destacar cómo se puede cometer fácilmente el error de emplear la fórmula de cálculo de los supuestos *d)* y *e)* sería aplicando el tipo incrementado al exceso sobre cada gasto en particular, y restringiendo el general al resto, con lo que para el caso *d)* quedaría:

$$(55 \times 0'15 + 45 \times 0'30) + 60 \times 0'30 = 39'75$$



Como se observa de esta forma el gasto total sí es correcto, ya que es de  $55 + 45 + 60 = 160$ , pero, en nuestra opinión, se comete el error de conceder más deducción de la merecida, ya que una vez superado el valor medio conjunto de los gastos realizados en los dos años anteriores, se rebaja inmediatamente ese límite a un nivel inferior, que en este caso sería de  $55 + 60 = 115$ , en vez de los 145 que en realidad es. Es decir, no se respeta la parte de la norma que indica que se debe aplicar el tipo general «hasta el valor medio conjunto de los gastos realizados en los dos años anteriores».

Si se siguiera este método podría darse el siguiente caso extremo de gastos de I+D efectuados por una empresa:

	1993	1994	Media
Intangibles .....	100	100	100
Activos fijos .....	0	0	0
TOTAL .....	100	100	100

Si en el año 1995 se gasta 0 en intangibles y 101 en activos fijos, la deducción sería:  $0 + 101 \times 0,45 = 45,45$ , es decir, a pesar de mantenerse casi constante la inversión total en I+D, debido a un cambio en el concepto de gasto, se pueden aprovechar las ventajas de este tipo incrementado en su totalidad.

Está claro que esta interpretación no debe ser correcta en la filosofía de incremento constante de gasto en I+D mantenida por la Ley 31/1991 y por su desarrollo en el Real Decreto 1622/1992. Por tanto nos inclinamos por el primer método apuntado, al igual que otros autores como GONZÁLEZ GONZÁLEZ (1993, pág. 9-12) o el CDTI (1993, pág. 56-65). Sin embargo, es de destacar cómo la mala redacción de la deducción a tipo incrementado puede dar lugar a este tipo de interpretaciones.

Por otra parte, se debe señalar que un importante defecto del Real Decreto es la ya comentada deducción en un solo año del valor de adquisición de los activos fijos, en vez de deducirlos según su amortización que es el verdadero consumo anual que se efectúa de ellos. Esto determinará, como es fácil suponer, que si la empresa un año adquiere un inmovilizado de gran valor para su I+D, deducirá una gran cantidad ese año, permitiéndole acceder seguramente al tipo incrementado, pero en cambio hipotecará su deducción para los dos años siguientes, ya que le será muy complicado llegar al valor medio conjunto de los 24 meses anteriores. Esta nueva imprecisión de la norma tiene su origen último en el artículo 35 de la Ley 27/1984 sobre Reversión y Reindustrialización, que en este aspecto debería ser reformado y con ello toda la cadena de leyes que en él se han originado.

Lo que sí establece correctamente la norma es tomar como comparación a la inversión realizada en los dos «años» anteriores y no «ejercicios» anteriores, impidiendo así un incorrecto beneficio fiscal mediante meras reducciones del período impositivo (CDTI, 1993, pág. 51). Sin embargo, surge el problema de que al realizarse el promedio con los dos años anteriores, para una empresa que comienza su actividad se retrasa su aplicación hasta el tercer año, e incluso hasta el cuarto si el primer ejercicio ha sido inferior al año, lo que quizás puede suponer demasiado tiempo.

## VI. LA REDUCCIÓN EN BASE DE LOS GASTOS DE I+D

Aparte de la deducción en cuota, que hasta el momento ha centrado nuestro análisis, existe otra forma de incentivar fiscalmente la I+D, que es permitir la reducción más rápida posible de los gastos de I+D en la base imponible del impuesto. Ello nos conduce al establecimiento de tres posibles incentivos, según cada tipo de gasto de I+D efectuado por la empresa (GAGO y ÁLVAREZ, 1993, pág. 700):

- Gastos corrientes de I+D: reducción plena y automática en base como cualquier tipo de gasto.
- Gastos en activos intangibles: capitalización y amortización según su vida legal, pudiendo introducirse la opción de su reducción plena.
- Gastos en activos fijos: capitalización y amortización según su vida legal, con la incorporación de alguna técnica de amortización acelerada.

Estos incentivos en base marcan la tendencia predominante a nivel mundial para el tratamiento fiscal de los gastos de I+D, quedando España como la excepción a este fenómeno, ya que nuestras normas fiscales se han centrado en la deducción en cuota, olvidando la actualización de estos otros aspectos. Resultan especialmente poco estimulantes en lo relativo a la reducción en base de los gastos corrientes.

Analizando el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), sobresale como primer aspecto la tendencia contraria a considerar inmediatamente como gasto fiscal los gastos de I+D, incliniéndose por su capitalización. De este modo en su artículo 65.2, párrafo 3.º, al hablar del inmovilizado inmaterial indica: «En los casos de inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procesos industriales a que se refiere el artículo 233 y siguientes de este Reglamento, la valoración comprenderá los gastos efectuados con tal finalidad directamente por la empresa y los que provengan de los trabajos y suministros realizados por otras entidades», con lo que se asume que los gastos de I+D deben activarse en el inmovilizado inmaterial.

Esta tendencia se manifiesta igualmente cuando, para el propio disfrute de la deducción en la cuota de los gastos de I+D, se condiciona a que se proceda a su activación, ya que las diversas Leyes de Presupuestos al regular la deducción por inversiones en general, exigen que se contabilicen las

cantidades invertidas dentro del inmovilizado (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 20). En concreto, en la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, se afirma en el artículo 70, punto cinco, que «se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a conceptos que tengan la naturaleza de gastos corrientes». Igualmente, en la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, se exige idéntico requisito en su artículo 74, punto cinco.

Parece que el camino fiscal indicado es proceder a la capitalización de los gastos de I+D hasta comprobar si el proyecto ofrece un resultado positivo o negativo, con lo que se establece un período de acumulación de costes, que por el momento no son fiscalmente deducibles (SANZ GADEA, 1991, pág. 68), y aún después de este período la norma fiscal muestra también reticencias a su baja mediante el proceso normal de amortización.

De este modo, cuando los resultados de la investigación son positivos, no se explicita el método de amortización a seguir (SANZ GADEA, 1991, pág. 70), lo que conduce a la interpretación de que como regla general estos gastos no se amorticen. Así lo indica el artículo 65.3 del RIS, que establece que los elementos del inmovilizado inmaterial sólo se amortizarán cuando sufran una depreciación continuada o tengan una vigencia temporal limitada sin posibilidad de prórrogas sucesivas. Igualmente, en cuanto a la propiedad industrial, a la que revierten buena parte de los gastos de I+D exitosos, el artículo 66.1, apartado c), señala como elementos amortizables a los «obtenidos mediante contraprestación y cuya utilización exclusiva figure reconocida legalmente por un plazo determinado e improrrogable», especificando el artículo 66.2 que si no se cumplen esas condiciones tampoco serán amortizables.

Esta imposición resulta problemática, ya que aunque es cierto que, como apunta QUINTAS BERMÚDEZ (1984, pág. 259), el plazo de inscripción de las patentes es improrrogable por un máximo de 20 años, sin embargo la empresa puede desear inscribirla en principio por un plazo menor, y en ese caso no se permite su amortización fiscal ya que se trata de un período prorrogable.

Por lo tanto, parece que salvo las patentes que tengan un plazo de amortización totalmente fijo, el resto de los gastos de I+D con resultados positivos no se pueden amortizar, al considerarse que no tienen una depreciación regular y continuada, sino sólo una depreciación irregular originada por la propia evolución de la tecnología, la cual no es susceptible de ser reflejada mediante la amortización. Únicamente se les aplicará, según el propio artículo 65.3, párrafo 2.º, lo establecido para las pérdidas por envilecimiento y deterioro, con lo que mediante la justificación de la pérdida de valor del fruto de la investigación se producirá su repercusión negativa en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, 1993, pág. 22).

Si por el contrario los resultados de la investigación son negativos, se consideran gastos amortizables, estableciéndose que se deberán amortizar en un plazo máximo de cinco años, según indica el artículo 67 del RIS. Es ésta una consideración muy discutible, ya que un proyecto fracasado no tiene proyección económica futura ni excede su utilidad del ejercicio económico en que se contrae,

condiciones que establece el propio artículo como características de los gastos amortizables. Quizás la interpretación puede ser el conceder a la empresa que ha realizado sin éxito grandes desembolsos en actividades de I+D, la posibilidad de diferirlos y con ello ampliar el plazo de su imputación fiscal caso de coincidir con sucesivas bases imponibles negativas (BUIREU GUARRO, 1994, pág. 8).

Por tanto, la tendencia de las normas fiscales es claramente contraria a la reducción rápida en base, aunque en su favor se puede considerar que actualmente existe una posibilidad de amortización acelerada de activos fijos, y de los gastos en intangibles asociados a ellos, tal y como establece el artículo 35.2 de la Ley 27/1984 sobre Reconversión y Reindustrialización, al señalar que «existirá libertad de amortización durante 5 años para las inversiones en maquinaria y bienes de equipo destinados a actividades de investigación y desarrollo, así como las inversiones en intangibles unidas a los programas y proyectos realizados, y durante 7 años para los edificios asignados a tales actividades».

En principio, esta posibilidad fue cuestionada por proceder de una controvertida ley desde su creación y hasta la fecha, como ya hemos indicado anteriormente, produciéndose con posterioridad sucesivas aclaraciones sobre el apartado uno del artículo 35, referente a la deducción en la cuota de los gastos de I+D, pero ninguna explícita en relación al apartado dos que regula la presente cuestión.

No obstante, este artículo 35.2 se puede considerar plenamente aplicable debido a que la propia Ley 27/1984 indica que la vigencia temporal de los Capítulos I a VIII finaliza el 31 de diciembre de 1986, estando el artículo 35 dentro del Capítulo IX dedicado a «Promoción de la innovación tecnológica», y por lo tanto fuera de esa vigencia temporal. Además las sucesivas Leyes de Presupuestos, al regular la deducción por actividades de I+D, recogen alusiones a este artículo 35, lo que hace pensar que reconocen su vigencia también en su apartado dos dedicado a la libertad de amortización (IRANZO e IRANZO, 1993, pág. 54). Por lo tanto se podría concluir que esta Ley 27/1984, en su artículo 35, ha sobrevivido a pesar de encontrarse incluso en contradicción durante un tiempo con la propia Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, como ya se señaló anteriormente.

Otra cuestión es el ámbito de aplicación de esta libertad de amortización: si es a las industrias en general o si se reduce sólo a las industrias en reconversión. Sin embargo, la Ley 27/1984 se puede dividir claramente en dos partes distintas:

- Capítulos I a VIII, que regulan una serie de medidas de ajuste para las industrias en reconversión.
- Capítulo IX, que trata sobre incentivos a las actividades de I+D llevadas a cabo por las industrias en general.

El artículo 35 se encuentra dentro del Capítulo IX por lo que es de aplicación para todas las industrias en general (IRANZO e IRANZO, 1993, pág. 54). Y esto es lógico, ya que si las medidas de deducción en la cuota, que también se encuentran dentro de este artículo, se aplican para todo tipo

de industrias, ¿por qué en cambio la libertad de amortización se va a reducir sólo a un tipo reducido de ellas? Por lo tanto, claramente esta medida se inserta dentro de la promoción «general» de la tecnología, como de hecho se asemeja al título del Capítulo IX.

Una vez puntualizados estos aspectos, surge la duda de qué se entiende por investigación y desarrollo a efectos de esta libertad de amortización, ya que las definiciones contenidas en el Real Decreto 1622/1992 lo son únicamente a efectos de la deducción en la cuota, según indica el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que establece que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones, y el ámbito del mencionado Real Decreto es la deducción por gastos de I+D (IRANZO e IRANZO, 1993, pág. 53). Sin embargo, y a falta de otras a las que atenerse, creemos que estas definiciones pueden ser al menos orientativas para esta libertad de amortización, aunque el término de intangibles no deben considerarse gastos corrientes como indica el Real Decreto, sino inmovilizado inmaterial, ya que la Ley 27/1984 dice «inversión en intangibles», y no «gastos en intangibles».

Otro tema incierto es el momento a partir del que podrá practicarse esta libertad de amortización: si es desde que se adquiere el activo, desde que entra en funcionamiento o desde que se termina el proyecto de I+D al cual se adhieren. Lo lógico es comenzar la amortización desde el momento en que se adquiere el activo, lo que deberá coincidir casi instantáneamente con el momento en que entra en funcionamiento, y por lo tanto es desde ese momento cuando se deja margen de libertad de amortización.

En suma, lo recomendable en esta cuestión sería emitir una normativa que la regulase más rigurosamente, aclarando definitivamente en primer lugar si en efecto se encuentra todavía vigente, ya que numerosos autores la cuestionan, y posteriormente el resto de aspectos para su correcta aplicación.

## VII. LA FISCALIDAD DE LOS GASTOS DE I+D EN EL DERECHO COMPARADO

Seguidamente, se realiza una breve comparación del tratamiento fiscal que se otorga a los gastos de I+D en varios países de la Unión Europea, en relación al que se encuentra vigente en España. No se analizan detenidamente estos tratamientos, sino que simplemente se esbozan sus rasgos más representativos, con el objeto de que puedan servir de inspiración para posibles modificaciones del sistema fiscal español sobre la I+D.

En general, se puede afirmar que todos los principales sistemas fiscales muestran una especial atención al tratamiento de los gastos de I+D, debido a su considerado carácter primordial sobre el desarrollo económico de los países, y con ello sobre el bienestar general de su población. Además se puede observar una tendencia en los últimos años no sólo a mantener este privilegiado tratamiento, sino incluso a aumentar, con una utilización cada vez mayor de medidas más adecuadas y que mejor

pueden cumplir con la misión de fomento de este tipo de gastos. Por ello, al ser su tratamiento más específico, las discusiones sobre su deducción fiscal son más reducidas que en otros tipos de intangibles (HOLLINGSWORTH y HARRISON, 1992, pág. 85).

Se realiza una breve descripción del tratamiento fiscal de los gastos de I+D en cuatro países representativos de nuestro entorno: Francia, Bélgica, Alemania y Reino Unido, junto con un resumen de estas medidas y de otras que se pueden llegar a adoptar, ya que la legislación fiscal sobre los gastos de I+D es muy variada, comparándolas con las existentes en España.

### 1. Francia.

Se trata del país de la Unión Europea en el que más se asemejan sus beneficios fiscales a la I+D a los otorgados en España, ya que mantiene el crédito fiscal en cuota pero con un matiz distinto. Por él se concede a los gastos de I+D una deducción que alcanza el porcentaje del 50 por 100 (anteriormente era del 30%) únicamente sobre los excesos incurridos en un ejercicio en relación a la media de los dos anteriores. Se establece un límite de 10 millones de francos franceses anuales, que se han ido incrementando año a año (BILLINGS, MCGOWAN y ALNAJJAR, 1994, pág. 30). Se diferencia en algunas cuestiones que podrían hacer reflexionar a los legisladores españoles hacia una mejora del sistema fiscal nacional:

- No existe crédito en volumen, es decir, la deducción se aplica sobre los excesos, pero no sobre el mantenimiento del gasto. Por lo tanto lo que se prima es la verdadera intensificación de la actividad tecnológica, evitándose la carga de deducciones a empresas que se conforman simplemente con mantener su I+D.
- Si se generan excesos negativos, es decir, reducciones en los gastos de I+D, se puede originar un crédito fiscal negativo, que repercutirá en los ejercicios siguientes. De esta forma se evita el que la empresa se beneficie de incentivos fiscales como consecuencia simplemente de acusadas oscilaciones en su nivel de gastos de I+D, sin que al final se aprecie un incremento de esta actividad.
- En el cálculo del exceso se revalorizan según el índice de precios al consumo los gastos de los dos ejercicios anteriores. Se evita así el aumento de los gastos de I+D sólo por efecto de la inflación.
- El crédito no aplicado se puede trasladar a los ejercicios siguientes e incluso puede llegar a ser devuelto, siempre dentro de unos determinados límites de la deducción. Luego es un incentivo efectivo, ya que siempre lo recupera su destinatario si se planifica correctamente.
- La inversión en inmovilizados se computa en cada ejercicio según su consumo real, es decir, según su amortización, y no según su precio de adquisición, como en el caso español.

Por lo que respecta al cómputo en la base, se caracteriza por una doble posibilidad respecto a los gastos corrientes de I+D (GAGO y ÁLVAREZ, 1993, pág. 711):

- Deducirlos totalmente en el ejercicio en que se producen, incluso si originan un activo intangible.
- Capitalizarlos bajo determinadas condiciones y amortizarlos en un plazo máximo de cinco años. Si por ello resultara la base negativa, se podría compensar en los siguientes ejercicios.

De esta forma el margen de maniobra de la empresa en la planificación de sus impuestos es mayor, y se puede acceder mejor a su efectiva deducción. Además se permite una amortización acelerada de los activos fijos afectos a las actividades de I+D en el plazo de entre dos y cuatro años (GAGO RODRÍGUEZ, 1993, pág. 155). También existen diversos programas de subvenciones directas.

## 2. Bélgica.

En este país no existe crédito fiscal en cuota. Sin embargo, se permite en la base, al igual que en Francia, una doble opción de deducir los gastos corrientes de I+D en un solo ejercicio o de capitalizarlos y amortizarlos en cinco años (GAGO RODRÍGUEZ, 1993, pág. 155). También existe la posibilidad de amortización acelerada a tres años de los activos fijos empleados en la I+D de la empresa, pudiendo compensarla en caso de pérdidas con los beneficios obtenidos en los siguientes años sin ningún tipo de límite.

Además, se encuentra establecida una deducción por inversiones en activos utilizados en los programas de I+D, pero que en vez de aplicarse sobre la cuota se aplica sobre la base imponible. Esta deducción se puede trasladar a ejercicios siguientes si la empresa no puede aplicarlo en uno. Y otra posible deducción es por creación de empleo relacionado con estos programas (CDTI, 1993, pág. 34).

Un rasgo importante de esta legislación fiscal belga son las facilidades que se otorgan para la localización en Bélgica de las actividades de I+D realizadas por empresas de otros países o incluso también por las nacionales, con ventajas como considerables exenciones o una repatriación libre de beneficios. Son los llamados centros de coordinación belgas (CDTI, 1993, págs. 32-33).

También existen exenciones especiales para actividades de I+D realizadas por las PMES y para las que se localicen en determinadas zonas (GAGO y ÁLVAREZ, 1993, pág. 707), así como diversos sistemas de subvenciones directas.

### 3. Alemania.

Se caracteriza por una deducción de los gastos corrientes de I+D en el ejercicio de realización, sin opción de capitalizarlos, caso de ser realizados por la empresa por su propia cuenta. Si por el contrario son adquiridos a terceros, se deben capitalizar y amortizar según su vida útil (COTEC, 1994, pág. 101).

Para los activos fijos existe una posibilidad de amortización acelerada en un período de entre dos y cinco años. No existe crédito fiscal en cuota. Hasta 1992 se concedían subvenciones libres de impuestos para sufragar los costes de adquisición o producción de las inversiones en I+D. También existen subvenciones directas ya sea para programas de I+D en general o para tecnologías específicas.

### 4. Reino Unido.

Al igual que en Alemania, son deducibles los gastos corrientes en I+D por completo en el ejercicio en que se producen. Existe una amortización acelerada entre uno y cuatro años para los gastos de capital, es decir, para algunos activos se puede deducir al 100 por 100 en el primer año vía amortización (BARREIRO FERNÁNDEZ, 1993, pág. 20). No se concede crédito fiscal en cuota.

Son de destacar las «Research associations», entidades que consagran la mayoría de sus actividades a la investigación científica, y que se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere a las ganancias sobre el capital (Escuela de Hacienda Pública, 1993, pág. 15). Existen, al igual que en los anteriores países, amplios sistemas de subvenciones directas.

### 5. Una comparación con el caso español.

Teniendo en cuenta los cuatro países analizados, y agregando España, se presenta el siguiente cuadro-resumen, que ofrece una clara comparación entre las deducciones en base y en cuota que se practican:



**CUADRO 2. COMPARACIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LOS GASTOS DE I+D**

País	Deducción en la base		Deducción en la cuota
	Gastos corrientes	Activos fijos	
FRANCIA	• Deducción al 100% en el ejercicio, o capitalización con amortización a 5 años.	• Amortización acelerada entre dos y cuatro años.	• Un 50% sobre el exceso de la media de los dos ejercicios anteriores.
BÉLGICA	• Deducción al 100% en el ejercicio, o capitalización con amortización a 5 años.	• Amortización acelerada a tres años.	• No existe.
ALEMANIA	• Deducción al 100% en el ejercicio si son por su cuenta. Si son comprados a terceros, capitalización y amortización normal.	• Amortización acelerada entre dos y cinco años.	• No existe.
REINO UNIDO	• Deducción al 100% en el ejercicio.	• Amortización acelerada entre uno y cuatro años.	• No existe.
ESPAÑA	• Capitalización hasta comprobar su resultado. Si es positivo, capitalización como activos intangibles y posible amortización (amortización acelerada a cinco años). Si es negativo, amortización en un máximo de cinco años.	• Amortización normal (amortización acelerada entre cinco y siete años).	• Un 15%-30% sobre el volumen de gasto. • Un 30%-45% sobre el exceso de la media de los dos ejercicios anteriores.

**FUENTE:** *Elaboración propia a partir de Alberto Gago, Isabel Barreiro, Escuela de Hacienda Pública, Raquel Paredes, CDTI, y COTEC (1993).*

Como se puede apreciar, en el caso de España se ha colocado entre paréntesis, en la deducción en la base, la amortización acelerada regulada por la Ley 27/1984 debido a la controversia existente sobre su vigencia. En nuestra opinión se encuentra en vigor, por lo que esa libertad de amortización sería aplicable para las inversiones en intangibles en cinco años y para las inversiones en activos fijos en siete. De considerarse derogada, ambas inversiones tendrían una amortización normal.

En cuanto a los gastos corrientes con resultado negativo, se amortizan como gastos amortizables en un período máximo de cinco años. La deducción en cuota aplica el mayor porcentaje a los «gastos» en activos fijos y el menor a los gastos en intangibles (en este caso gastos corrientes).

En general, se puede comprobar cómo los beneficios fiscales otorgados por la legislación española se encuentran desfasados en relación a los del resto de países analizados, ya que mientras que la tendencia dominante son los incentivos en la base mediante la reducción al 100 por 100 en gastos corrientes y amortización acelerada en activos fijos, en cambio en España se obliga a la capitalización hasta comprobar el resultado del proceso de I+D, cuestión además muy problemática de determinar. Posteriormente sólo se permite su rápida amortización caso de ofrecer un resultado negativo, ya que si es positivo tan sólo es posible hacerlo si se encuentra vigente la amortización acelerada, lo que actualmente no está claro.

En lo referente a la deducción en cuota, se otorga también en volumen, cuando la tendencia dominante es su supresión. En la mayoría de los países, o no ofrecen este tipo de deducción, o la ofrecen pero sólo por el exceso, tal y como hace la normativa francesa.

## VIII. UNA REFLEXIÓN SOBRE LA LEGISLACIÓN FISCAL ESPAÑOLA EN MATERIA DE I+D Y PROPUESTAS DE REFORMA

A pesar de las dudas que se plantean los expertos sobre la efectividad real de los estímulos fiscales a la inversión (entre ellos los del fomento de las actividades de I+D), lo cierto es que son unas medidas, sobre todo en lo concerniente a la I+D, muy utilizadas en todos los países desarrollados. Ello es debido a que la tecnología se configura como una actividad crucial para la competitividad de un país y todos los intentos para su desarrollo son válidos. Además los incentivos fiscales gozan de una gran complementariedad con otro tipo de medidas.

En particular en el caso español, también son necesarias estas medidas fiscales, más aún considerando nuestra posición tecnológica tan retrasada con respecto a otros países de nuestro entorno. Es importante destacar que en conjunto los beneficios fiscales a la I+D son bastante ventajosos con respecto a otros países, pero sin duda se podrían regular mejor, cosa que hasta fechas recientes ocurría todo lo contrario: aparte de ser un incentivo escaso, casi obligado, la legislación española era extremadamente confusa, vaga, imprecisa y desordenada. A raíz de la entrada en vigor del Real Decreto 1622/1992 se ha producido un gran avance en dos direcciones:

- Se ha incrementado el nivel de incentivos existente.
- Se han aclarado algunos términos, tales como la definición de lo que se considera I+D, su delimitación negativa, la relación con otros beneficios fiscales...

Sin embargo, por desgracia las imprecisiones todavía son graves, ya que algunas cuestiones pendientes no se acometen y siguen quedando confusas, otras que se mencionan se realizan de manera igualmente poco clara, y por fin otras se regulan de una manera que no es la más adecuada. Lo deseable sería emitir una regulación completa que aclare la fiscalidad de los gastos de I+D. En este sentido, se señalan, a modo de resumen, los que se consideran principales aspectos en que se debería mejorar:

- a) Se tienden a concentrar los incentivos a la I+D en cuota en contra de las tendencias actuales, restringiendo la deducibilidad de los gastos en la base, cuestión que sin duda un gran número de empresas apreciarían más.
- b) Se establece un crédito fiscal sobre la cuota además de en exceso también en volumen, cuando este último resulta excesivamente generoso en recursos para no producir en realidad un fomento de la I+D, sino sólo su mantenimiento, siendo de hecho ya muy pocos los países que lo aplican.
- c) La acotación realizada de lo que se entiende por gastos de I+D es muy desacertada: entre otras cuestiones, no se sabe qué hacer con los costes indirectos, se considera gastos en intangibles lo que en realidad no es intangible, y gastos en activos fijos a su precio de adquisición o coste de producción en vez de a su amortización, lo que acarrea diversos problemas fiscales y una pérdida de efectividad del incentivo.
- d) El cálculo de la deducción también trae dificultades cuando de un ejercicio a otro un concepto de gasto aumenta y otro disminuye.
- e) Se establecen topes globales en la cuota, que actualmente ascienden, en conjunto con otras inversiones en activos fijos materiales y otros bienes, a un 35 por 100 de la cuota líquida del impuesto, lo que limita la efectividad del incentivo. Además, aunque se pueden compensar los incentivos no aplicados por insuficiencia de la cuota líquida en los cinco posteriores ejercicios, e incluso en ciertas circunstancias el plazo se puede ampliar, quizás debería otorgarse un período indefinido para el caso de los gastos de I+D.
- f) No está claro cuándo activar o llevar a gastos un proyecto de I+D, ni cómo proceder para su amortización, en la que además se encuentra pendiente de precisar si la libertad de amortización establecida por la Ley 27/1984 se encuentra vigente o no. Tampoco se sabe qué hacer con los gastos de un proyecto de I+D hasta saber si sus resultados son exitosos o si ha fracasado.
- g) Se producen claras discrepancias con las normas contables sin por ello originarse una mejora de la situación, produciendo las consiguientes dificultades de aplicación en las empresas.

No es el objetivo de este trabajo el exponer un completo paquete de incentivos a la I+D, pero sí se pueden establecer algunas líneas básicas para su mejora, teniendo en cuenta siempre lo difícil que resulta una regulación precisa en tan complicada materia:

- En general debe tratarse de incentivos perceptibles especialmente para las PMES, empresas que conforman el grueso del tejido industrial de nuestro país y que en cambio suelen quedarse al margen del aprovechamiento de estos beneficios. Asimismo deben ser flexibles, y abarcar incluso otros aspectos complementarios al proceso tecnológico, que son de indudable importancia para el éxito de la actividad de I+D.
- Se debería requerir que las empresas que accedieran a la deducción revelaran en sus estados financieros algunos datos básicos sobre sus actividades de I+D, como colaboración fundamental para atajar la falta de información existente en este terreno.
- Se debe incentivar el establecimiento de empresas especializadas en tecnología, las relaciones con las universidades y centros públicos de investigación y la transferencia de tecnología entre empresas de un mismo grupo.
- También se debería prestar especial atención a ciertas zonas del país con el fin de facilitar su desarrollo en este importante aspecto, tal y como muestran las medidas adoptadas en los países de nuestro entorno, que articulan incentivos para el desarrollo de las áreas deprimidas o en las que se desea por diferentes motivos fomentar la inversión (PAREDES GÓMEZ, 1993, pág. 17).
- Dada la dificultad existente en obtener financiación para las actividades de I+D, es importante su fomento, en forma de desgravaciones a las entidades que la aporten. También se debe favorecer la propia financiación de la empresa en forma de donaciones a centros e institutos de investigación (GAGO y ÁLVAREZ, 1993, pág. 724).
- La deducción en la cuota se debe limitar a realizarse sobre el exceso respecto a ejercicios anteriores, no sobre el volumen, y creando un crédito fiscal negativo con repercusión en ejercicios posteriores si en un año disminuye el nivel de esfuerzo en I+D.
- A estos efectos se debe considerar cada año como gasto la amortización de los activos fijos, no su coste total.
- Es conveniente eliminar o flexibilizar más los topes globales a la deducción por gastos de I+D existentes en la cuota. Asimismo el crédito fiscal no aplicado no sólo se debe poder deducir en ejercicios siguientes, sino también contra otros impuestos o incluso ser devuelto.
- Es más adecuado que la deducción en base sea plena en el año de realización de todos los gastos corrientes de I+D, dando opción a la traslación a ejercicios posteriores de las posibles pérdidas que se produzcan por este concepto.

- Debe existir la posibilidad de amortización acelerada de los activos fijos, aclarando la vigencia y el alcance de la Ley 27/1984 o emitiendo una nueva norma.
- Se debe regular mejor todo lo concerniente a la definición y valoración de los gastos de I+D, apoyándose y coordinándose en lo posible con las normas contables, las cuales regulan esta materia de manera correcta. Con ello se facilitará el conocimiento y comprensión de las medidas por parte de los empresarios.
- Sería interesante una inspección y control de los programas de I+D por algún organismo con medios y conocimientos adecuados, con el fin de asegurar el cumplimiento de las valoraciones, y posibilitando previamente información a la empresa de si una actividad se considera o no I+D, para evitar de esta forma sorpresas posteriores.

En este sentido, se está llevando a cabo una Reforma del Impuesto sobre Sociedades, siendo destacable, según la edición de un informe previo (1), su coincidencia con parte de nuestras propuestas, al señalarse tres defectos en el actual impuesto (1994, pág. 74):

- a) «Prima con mayor intensidad el gasto en elementos materiales que el realizado en sueldos y salarios del personal investigador», lo que es contrario a la creación de empleo en I+D.
- b) «No es satisfactoria la distribución entre el esfuerzo inversor (incremento anual de inversión) y la inversión en sí misma (importe anual de la inversión)», lo que favorece a las empresas que desarrollan un gran volumen de gastos de I+D pero poco esfuerzo, y perjudica a las que desarrollan gran esfuerzo pero poco volumen.
- c) «No incorpora la posibilidad de amortizar, a medida que se van produciendo, los gastos de investigación y desarrollo», lo que desaprovecha esta importante vía de incentivo.

Con estas orientaciones, ha sido publicado en marzo de 1995 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que otorga un nuevo tratamiento a los gastos de I+D, derogando, entre otras normas, la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 y su Reglamento, así como definitivamente el artículo 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización. Su exposición de motivos señala que se regulan los incentivos fiscales para la realización de determinadas actividades, entre ellas los gastos de I+D, dejando los incentivos de un carácter más general para las sucesivas Leyes de Presupuestos.

La impresión general es que este Proyecto representa un gran avance en cuanto a los gastos de I+D, que además coincide en su mayoría con nuestras propuestas. Este avance es especialmente interesante en lo relativo a su reducción en base, al permitir en su artículo 11, punto 2, una libertad

---

(1) *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1994.

de amortización de los que se encuentren activados como inmovilizado inmaterial, así como de los elementos del inmovilizado material e inmaterial que se encuentren afectos a estas actividades, excepto los edificios que se podrán amortizar a partes iguales durante diez años. Este artículo por añadidura resuelve la incertidumbre relacionada con la vigencia del artículo 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización, al instaurar definitivamente esta libertad de amortización, aparte de derogarlo expresamente.

En lo relativo a la deducción en cuota, es regulada por el artículo 33, y se tiende acertadamente a reducir la aplicada sobre el volumen, dejándola en un 20 por 100 indistintamente del tipo de gasto de que se trate, imponiendo además la condición de que los mismos supongan al menos el 50 por 100 de los efectuados en el año anterior. Con ello se sigue premiando el mero volumen de inversión -deducción que no se quita definitivamente quizás por miedo a que se produzca un bajón en este volumen-, aunque al menos se pone esa condición para que las empresas no se descuiden. Además se premia con una deducción mayor, del 40 por 100, el exceso sobre la media de los gastos de I+D de los años anteriores.

Estas deducciones se aplican sobre la cuota íntegra, en vez de sobre la líquida, y además para todos los cálculos se debe minorar el 65 por 100 de los ingresos imputables al período por las subvenciones recibidas por este concepto, como respuesta a que lo que se quiere premiar es el esfuerzo interno de la empresa, y no el suministrado por otras entidades. Como se puede observar, se considera la minoración de una parte proporcional en cada período, y no toda en el que era concedida como se impone en la regulación todavía en vigor.

Por otra parte, en el mismo artículo 33, puntos 2 y 3, se aprovecha para definir lo que es investigación y desarrollo y para enumerar ejemplos de actividades en que no lo son, de una manera casi idéntica a lo establecido en el artículo 1.º del Real Decreto 1622/1992, lo que resulta lógico dada la idoneidad de este artículo. Y en el punto 4 se especifica acertadamente que se puede practicar la deducción por la I+D realizada internamente y también por la encargada a otras entidades, limitando el ámbito espacial al Estado español.

Finalmente, en el artículo 37 se establecen las normas comunes con otras deducciones reguladas, que periódicamente se iban instaurando en las Leyes de Presupuestos de cada año y que ahora se pretenden inscribir en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativas, entre otras, al 35 por 100 del límite conjunto sobre la cuota íntegra y a su posibilidad de aplicación, caso de no poder deducirse en el ejercicio en curso, en los cinco períodos siguientes, o más, caso de producirse ciertas condiciones.

Teniendo en cuenta esta regulación que pretende ser próximamente instaurada por el presente Proyecto de Ley, y con todas las reservas sobre su alcance mencionado en su exposición de motivos, sobre las posibles modificaciones hasta su aprobación, así como sobre el desarrollo reglamentario que posteriormente tendrá lugar, podemos construir el siguiente cuadro-resumen sobre su concordancia con nuestras propuestas:

**CUADRO 3. CONSIDERACIÓN DE LAS PROPUESTAS DE REFORMA EN  
EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

<b>Propuesta de reforma</b>	<b>Consideración en el Proyecto de Ley</b>
Posibilidad de reducción plena en base de los gastos corrientes de I+D en el año de su realización.	Aplicado.
Posibilidad de amortización acelerada de los activos fijos de I+D, y aclaración de la vigencia de la Ley 27/1984.	Aplicado.
Deducción en cuota únicamente sobre el exceso de gastos de I+D.	Mejorado parcialmente al reducirse la deducción sobre el volumen, y condicionarla a un «cierto» mantenimiento de ella.
Implantación de un crédito fiscal negativo si se reduce el esfuerzo en I+D.	No aplicado.
Eliminación o flexibilización de los topes globales sobre la deducción en cuota.	No aplicado.
Posibilidad de deducción contra otro impuesto del crédito fiscal no aplicado, o de ser devuelto.	No aplicado.
Consideración como gasto la amortización de los activos fijos, en lugar de su precio de adquisición en un solo ejercicio.	Parece que se considera así.
Aclaración de las definiciones y de la valoración de los gastos de I+D, apoyándose en la normativa contable.	Aplicado parcialmente. Se deberá esperar al correspondiente desarrollo reglamentario.
Posibilidad de acceso a desgravaciones por parte de las entidades financiadoras.	Parece que sólo tiene cabida si existe un encargo previo por parte de la entidad.
Incentivar el establecimiento de empresas tecnológicas y las relaciones con las universidades y centros públicos de investigación.	No se considera. Incluso se suprime la mención de deducción por la financiación de las actividades de I+D de estos organismos públicos.
Establecer requerimientos sobre revelación de sus datos básicos tecnológicos para el acceso a la deducción.	No aplicado.
Considerar deducciones por aspectos complementarios al proceso puramente tecnológico.	No se considera. Sólo se puede intuir al eliminarse la mención a la no inclusión de la I+D posterior al inicio de la producción.

Propuesta de reforma	Consideración en el Proyecto de Ley
Dedicar una especial atención a la desgravación por inversiones en I+D en las zonas geográficas menos desarrolladas.	No aplicado.
Prestar atención a labores de inspección y de control de la I+D por parte de organismos adecuados.	No aplicado.

FUENTE: *Elaboración propia.*

Se puede observar cómo algunas cuestiones exceden claramente el alcance del Proyecto de Ley, por lo que se debe esperar a lo que establezcan regulaciones posteriores. A pesar de ello se ha optado por plantear todas nuestras propuestas, comprobando que en general existe concordancia en algunas de ellas, especialmente en las relacionadas con la deducción en base, si bien en otras no se produce, lo que puede hacer reflexionar sobre las posibilidades de considerar alguna más hasta la definitiva aprobación de la ley, o en posteriores regulaciones. Creemos que la importancia que se debe otorgar, también fiscalmente, a la inversión tecnológica, por su enorme incidencia en la competitividad, en el desarrollo económico y en el bienestar de la sociedad, merece todo el esfuerzo presupuestario, o simplemente normativo, que sea realizado, aun en tiempos de contención del déficit público como en el que nos encontramos.

## IX. BIBLIOGRAFÍA

- ALTSHULER, R.: «A Dynamic Analysis of the Research and Experimentation Credit», *National Tax Journal*, vol. 41, núm. 4, 1988, págs. 453-466.
- BARREIRO FERNÁNDEZ, I.: «Incentivos Fiscales a las Actividades de I+D», *Curso Cooperación en Ciencia y Tecnología, Universidad Internacional Menéndez y Pelayo*, Santander, 1993, págs. 1-22.
- BILLINGS, B.A. y MCGILL, G.: «The Effect of Base Changes in the Incremental Research and Experimentation Tax Credit», *Tax Notes*, núm. 54, March 1992, págs. 1.155-1.161.
- BILLINGS, B.A., MCGOWAN, J.R. y ALNAJJAR, F.K.: «An Inter-Country Comparison of the Research and Development Tax Credit», *Accounting Horizons*, vol.8, núm. 1, march 1994, págs. 19-34.
- BUIREU GUARRO, J.: «Gastos de I+D: Contabilidad y Fiscalidad», *Contabilidad y Fiscalidad al Día*, núm. 86, 25 de marzo de 1994, págs. 5-8.



- CENTRO PARA EL DESARROLLO TECNOLÓGICO INDUSTRIAL (CDTI): *Cuadernos CDTI: I+D Empresarial y Fiscalidad*, Madrid, 1993.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo. Retos y pistas para entrar en el Siglo XXI*, Bruselas, diciembre 1993.
- CRUZ AMORÓS, M.: «La Política Tributaria en el marco de los Presupuestos Generales para 1992», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 6/1991, págs. 51-58.
- ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA: «Comentarios al Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre, relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales», *Cuadernos de Formación, Inspección de Tributos* núm. 22, 1993, págs. 11-21.
- FUNDACIÓN COTEC PARA LA INNOVACIÓN TECNOLÓGICA: *Conferencia Cotec: Entorno y Tecnología*, Madrid, 1994.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.: «Imposición e Innovación Tecnológica: La Reforma de los Incentivos Fiscales a las Actividades de I+D», *Hacienda Pública Española, Monografías* núm. 2/1992, págs. 147-163.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. y ÁLVAREZ VILLAMARÍN, J.C.: «La Deducción para Inversiones en I+D en el Impuesto sobre Sociedades: Alternativas de Reforma», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 43, núms. 225-226, 1993, págs. 697-726.
- GINER BAGÜES, E. y SALAS FUMÁS, V.: «Análisis Económico de los Estímulos Fiscales a la Inversión en la Empresa Española», *Información Comercial Española (ICE)*, núm. 730, junio 1994, págs. 33-42.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: «Los Gastos de Investigación y Desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades», *Curso Fiscalidad y Empresa, Universidad Internacional Menéndez y Pelayo*, Santander, 1993, págs. 1-22.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: «La Libertad de Amortización del Real Decreto-Ley 7/94», *Partida Doble*, núm. 52, enero 1995, págs. 71-78.
- HOLLINGSWORTH, D.P. y HARRISON, W.T.: «Deducting the Cost of Intangibles», *Journal of Accountancy*, July 1992, págs. 85-90.
- INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION: «Report of the Ruding Committee: Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxations», *European Taxation*, April/May 1992, págs. 105-122.
- IRANZO PÉREZ-DUQUE, I. e IRANZO PÉREZ-DUQUE, J.M.: «La Libertad de Amortización y otras cuestiones en relación a los Activos destinados a Investigación y Desarrollo», *Tribuna Fiscal*, núm. 38, diciembre 1993, págs. 52-57.
- LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- LEY 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

- LEY 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.
- LEY 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- LEY 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.
- LEY 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.
- LEY 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, mayo 1994.
- NIXON, B.: «A Fiscal Incentive for R&D Disclosure», *Accountancy*, July 1991, pág. 122.
- PAREDES GÓMEZ, R.: *El Impuesto sobre Sociedades en los Países Comunitarios: Una selección de seis partidas básicas del impuesto*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- PROYECTO DE LEY del Impuesto sobre Sociedades, *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, 24 de marzo de 1995.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas S.A., Madrid, 1984.
- REAL DECRETO 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 1622/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 31/1991, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en lo relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.
- SANZ GADEA, E.: «Gastos de Investigación y Desarrollo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 100, CEF, julio 1991, págs. 55-72.
- SOUGIANNIS, T.: «The Accounting Based Valuation of Corporate R&D», *The Accounting Review*, vol. 69, núm. 1, January 1994, págs. 44-68.
- TILLINGER, L.W.: «An Analysis of the Effectiveness of the Research and Experimentation Tax Credit in a Q Model of Valuation», *Journal of the American Taxation Association*, n.º 13, 1991, págs. 1-28.
- TRIGO Y SIERRA, L.F.: «La Deducción por Gastos de Investigación y Desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 121, abril 1993, págs. 51-78.
- TOMÉ MUGURUZA, B.: «El Cálculo del Impuesto sobre Sociedades», *Partida Doble*, núm. 52, enero 1995, págs. 60-70.