

<b>TRIBUTACION</b>	<b>GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO</b>	<b>N.º 193</b>
--------------------	---	----------------

Trabajo efectuado por:

**EDUARDO SANZ GADEA**

*Inspector de Finanzas del Estado*

### *Sumario:*

- I. Efectos fiscales de los gastos de investigación y desarrollo.
- II. Delimitación conceptual de la actividad de investigación y desarrollo.
- III. Identificación de los costes de investigación y desarrollo.
- IV. Tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo.
  - 1. Imputación a gastos del período o ejercicio.
  - 2. Imputación a gastos amortizables.
  - 3. Imputación mixta.
  - 4. Doctrina y normas de planificación contable.
- V. Régimen Fiscal.
  - 1. Definición de gastos de investigación y desarrollo.
  - 2. Identificación de los costes de investigación y desarrollo.
  - 3. Gasto del ejercicio o gasto amortizable. Criterio o método de amortización.

(Tomado de la obra *Impuesto sobre Sociedades, 3.ª edición*)



<b>TRIBUTACION</b>	<b>GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO</b>	<b>N.º 193</b>
--------------------	---	----------------

## **I. EFECTOS FISCALES DE LOS GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO**

El interés fiscal de los gastos de investigación y desarrollo se justifica por tres razones:

- La determinación del período impositivo en que procede sean cargados a la cuenta de resultados (arts. 65 y 67 R.I.S.).
- La amortización de activos afectos a actividades de investigación y desarrollo (art. 35 Ley 27/1984).
- La fundamentación de la deducción en la cuota por gastos de investigación y desarrollo (art. 26.4 Ley 61/1978, art. 233 R.I.S., art. 35 Ley 27/1984, arts. 6.1 f) y 21.1 f) Ley 12/1988, y leyes de presupuestos que han dado nueva redacción al artículo 26 Ley 61/1978).

Pese a que, como vemos, los gastos de investigación y desarrollo tienen un amplio campo de incidencia fiscal, no existe de ellos una definición jurídico-fiscal.

Lo único que encontramos son matizaciones sobre el objeto de la investigación y desarrollo.

A tenor de ambas, son actividades de investigación y desarrollo:

- Las investigaciones de laboratorio dirigidas a descubrir nuevos conocimientos.
- La búsqueda de aplicaciones a los resultados de las investigaciones o de otros conocimientos.

- La formulación conceptual y diseño de posibles alternativas de procesos o productos.
- Las pruebas en la búsqueda o evaluación de productos o procesos alternativos.
- Las modificaciones de la formulación o diseño de un producto o de un proceso.
- El diseño, construcción y prueba de prototipos y modelos, previos a la producción.
- El diseño de herramientas, montajes, moldes y troqueles que utilicen nueva tecnología.
- El diseño, la construcción y operación de plantas piloto que no tengan la escala de plantas económicamente factibles para la empresa, para una producción comercial.
- Las actividades de ingeniería requeridas para llevar el diseño de un producto hasta el punto en que cumpla con condiciones funcionales y requisitos económicos específicos y quede listo para el proceso de fabricación.

Y no son actividades de investigación y desarrollo:

- El proceso de correcciones y supervisión de ingeniería en las fases iniciales de la producción comercial.
- El control de calidad durante la fase de producción comercial, incluyendo las pruebas rutinarias de los productos.
- La solución de problemas en conexión con interrupciones del proceso durante la producción comercial.
- Los esfuerzos rutinarios y continuados para refinar, enriquecer o mejorar en cualquier forma las calidades de un producto existente.
- La adaptación de una capacidad existente a los requisitos particulares o necesidades de un cliente, como parte de una actividad comercial.
- Los cambios periódicos o de temporada en el diseño de productos existentes.

- El diseño rutinario de herramientas, montajes, moldes y troqueles.
  
- Las actividades, incluyendo la ingeniería de diseño y construcción, relacionadas con la construcción, reubicación, redistribución o arranque de instalaciones o equipo, excepto: plantas piloto y aquellas instalaciones o equipo exclusivamente para un proyecto de investigación y desarrollo específico.
  
- El trabajo legal relacionado con solicitudes o litigios relativos a patentes, y la venta o cesión bajo licencia de tales patentes.
  
- Actividades de investigación comercial, sin perjuicio de que los gastos originados por las actividades de investigación de mercados dirigidos a establecer la existencia y extensión de un mercado potencial, antes del comienzo de la producción con fines comerciales, son similares a los gastos de desarrollo y, a efectos contables, puedan recibir el mismo tratamiento. Sin embargo, las mencionadas actividades comerciales no son propiamente actividades de investigación y desarrollo.

La Ley 61/1978, se refiere a "nuevos productos o procedimientos industriales", y lo propio hace el artículo 233 R.I.S., que, además, excluye los "procedimientos y sistemas administrativos o de gestión". La Ley 12/1988, se refiere a los objetivos que trata de promocionar (Juegos Olímpicos, Quinto Centenario, Exposición Universal).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 23.2 L.G.T., debemos acudir al sentido técnico del concepto investigación y desarrollo.

Así pues, en primer lugar vamos a tratar de establecer el concepto, definición o delimitación de la actividad de investigación y desarrollo para, una vez cumplido el objetivo, adentrarnos en la determinación de los costes y gastos asociados a dicha actividad. Cubiertas ambas etapas estaremos en condiciones de establecer el tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo. Finalmente, en base a los conceptos extraídos de la doctrina contable, podremos abarcar con mayor fundamento la perspectiva y tratamiento fiscal de los gastos de investigación y desarrollo.

En la redacción de los siguientes apartados seguimos la exposición de Leandro Cañibano Calvo, en el libro titulado *Costes de Investigación y Desarrollo*.

## II. DELIMITACION CONCEPTUAL DE LA ACTIVIDAD DE INVESTIGACION Y DESARROLLO

De las múltiples definiciones existentes, nos parece que por su concisión y aplicación al mundo de la empresa y la contabilidad la más válida a nuestros efectos es la dada por la N.I.C. n.º 9 (Internacional Accounting Standard Committee). Distingue esta norma o regla contable entre investigación y desarrollo.

- *Investigación* es todo estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
  
- *Desarrollo* es la puesta a punto de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, en un plan o diseño para la producción de materiales, productos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su explotación comercial.

En igual sentido se pronuncia la A.E.C.A. en su documento número 7: *Principios contables para el Inmovilizado inmaterial y Gastos amortizables*. Y lo propio hace el vigente P.G.C. en la 5.ª norma de valoración.

Las restantes definiciones que pueden traerse a colación, y que excusamos para no abrumar al lector, a quien remitimos si desea profundizar al Capítulo 2 de la obra citada, son de muy similar o parecido contenido, de tal suerte, que es posible entresacar los elementos comunes esenciales:

- Programación, planificación o sistematicidad.
  
- Objetivo de obtener y aplicar nuevos conocimientos en el ámbito de la producción de bienes y servicios de la empresa.
  
- Antes del comienzo de la explotación comercial.

En la práctica no va a ser fácil delimitar, ante el caso concreto, si estamos ante una actividad de mera producción o ante una verdadera actividad de investigación y desarrollo. Como dice Cañibano, citando a O'Brian, existe una auténtica inflación de términos: al borrador se le llama diseño, al diseño desarrollo, al desarrollo investigación, y a la auténtica investigación para clarificar su naturaleza se la denomina investigación básica. Por esta razón son muy oportunas y didácticas aquellas definiciones que incorporan una lista de casos o supuestos a incluir y a excluir entre y de las actividades de investigación y desarrollo.

En este sentido merecen destacarse la norma n.º 2 F.A.S.B. (Financial Accounting Standard Board) y la recomendación contable del Canadian Institute of Chartered Accountants.

### III. IDENTIFICACION DE LOS COSTES DE INVESTIGACION Y DESARROLLO

Una vez delimitada, con todas las imperfecciones inherentes a la dificultad de escindir la realidad plural del mundo empresarial, la actividad de investigación y desarrollo, debemos preocuparnos de identificar los costes vinculados a ella. A estos efectos la N.I.C. n.º 9 distingue:

- Los sueldos, salarios y demás gastos de personal relacionados con las actividades de investigación y desarrollo.
- Los costes de los materiales y servicios consumidos en la realización de las mismas.
- La depreciación del equipo y demás medios de producción utilizados en ellas.
- Los costes indirectos relacionados con las actividades de investigación y desarrollo.
- Otros costes relacionados con las susodichas actividades, tales como la amortización de patentes y licencias.

A nuestro modo de ver, estamos ante un problema típico de imputación de costes, que si conceptualmente tiene fácil solución, en la práctica no será así, por la sencilla razón de que los factores de la producción aplicados a la actividad de investigación y desarrollo pueden también utilizarse en la esfera meramente productiva. Así es concebible que el laboratorio se aplique a actividades de investigación y desarrollo, pero también al control de calidad de los productos; que el personal investigador asesore técnicamente a la producción; que se consuman en la actividad de investigación y desarrollo materiales que salen del almacén general; que las instalaciones dentro de las que materialmente se lleva a cabo la actividad de investigación y desarrollo soporten otras actividades, ... .

La cuantificación de los costes de investigación y desarrollo exige la instrumentación de una estadística de costes que establezca los criterios de imputación y las oportunas claves de distribución.

Algunos tipos de costes merecen una consideración especial:

– Costes de viabilidad de los proyectos.

Son estudios de viabilidad los que se realizan una vez diseñado el producto, a fin de realizar, o no, su explotación comercial. Entre ellos se incluyen los estudios de cumplimiento de normas de seguridad y demás normas legales, los sondeos de mercado y precios ... . Todos estos estudios se realizan antes de acometer la explotación comercial del nuevo producto o de emplear el nuevo sistema de producción, fruto de la actividad de investigación y desarrollo. Por tanto, desde un punto de vista contable, están tan asociados a los gastos de investigación y desarrollo, que pueden recibir idéntico tratamiento. Ahora bien, conceptualmente no son gastos de investigación y desarrollo, porque las actividades generadoras de los mismos no tienen por objeto obtener y aplicar nuevos conocimientos, sino decidir si se va a o no a producir de acuerdo con los nuevos conocimientos y aplicaciones.

– Coste de preproducción.

Son los necesarios para adecuar el proceso productivo a las exigencias de la nueva producción fruto de la actividad de investigación y desarrollo. Entre ellos se encuentran las primeras pruebas de fabricación, entrenamiento de operarios, gastos de instalación, montaje y redistribución de la maquinaria precisa.

Todos estos costes no pueden vincularse a la actividad de investigación y desarrollo.

– Costes de control de calidad de procesos y productos.

Por realizarse después o durante la explotación comercial no son gastos de investigación y desarrollo. Por la misma razón tampoco lo son los gastos inherentes a la modificación del producto, salvo que sea tan importante que se trate de un nuevo producto.

– Costes de asesoramiento técnico.

Es usual que durante el proceso productivo, los ingenieros y personal investigador en general, asesoren a los técnicos de producción encargados de vigilar e impulsar la fabricación del nuevo producto. Tampoco los gastos incurridos en esta actividad son imputables a investigación y desarrollo, puesto que se realizan durante la explotación comercial.

## IV. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO

Los gastos de investigación y desarrollo admiten un triple tratamiento contable:

- Imputación a gastos del período.
- Imputación a gastos amortizables.
- Imputación mixta.

### 1. Imputación a gastos del período o ejercicio.

El fundamento de este tratamiento es el principio de prudencia valorativa y, desde luego, obvia totalmente el problema de la determinación del posterior criterio de amortización, pero todo ello a costa de atentar manifiestamente contra el principio de correlación de ingresos y gastos, pues implica aceptar que de las actividades de investigación y desarrollo no se derivará ningún beneficio futuro, lo cual no es cierto.

### 2. Imputación a gastos amortizables.

Este tratamiento toma por base la idea de que el coste global para conseguir un proyecto positivo ha de incluir los consumos en proyectos frustrados. Al proyecto positivo que produce ingresos en períodos venideros se asocian los gastos de investigación y desarrollo previamente cargados a gastos amortizables, que son la totalidad de los incurridos.

Se respeta el principio de correlación de ingresos y gastos, pero no el de prudencia valorativa. Queda en pie el problema de encontrar un método de amortización adecuado.

### 3. Imputación mixta.

Consiste en llevar a gastos amortizables los gastos de investigación y desarrollo efectuados en proyectos con alto grado de posibilidad de obtener beneficios futuros; el resto se lleva a gastos del ejercicio.

Los criterios más importantes para decidir la capitalización son:

- Hay evidencia objetiva del buen fin del proyecto.
- Hay evidencia objetiva acerca del volumen de los ingresos esperados.
- Hay posibilidades económicas y financieras de producir y comercializar el nuevo producto.

En cuanto al método de amortización, la solución teórica es fácil: los gastos de investigación y desarrollo se imputarán en proporción a los ingresos derivados de los nuevos productos-procesos fruto de los proyectos positivos. Bien se comprende que en la realidad es muy difícil encontrar un algoritmo al efecto.

La doctrina contable recomienda:

- Que la amortización se realice sobre bases sistemáticas y en relación con los ingresos esperados.
- La amortización comenzará, a lo más tardar cuando se inicie la explotación técnica o comercial del producto.
- La obsolescencia del nuevo producto o proceso será causa de liquidación de los gastos amortizables.

#### **4. Doctrina y normas de planificación contable.**

La capitalización selectiva o imputación mixta, es el tratamiento más aceptado por la doctrina contable. En este sentido se han pronunciado la A.E.C.A. (documento n.º 7), el Accounting Standards Steering Committee británico, la N.I.C. n.º 9 de la I.A.S.C.

El método de capitalización selectiva tiene cabida en la Cuarta Directiva C.E.E. y en el Plan Contable francés (1982), pero imponen una restricción financiera consistente en la prohibición de distribución de resultados hasta que los gastos de investigación y desarrollo no hayan sido totalmente amortizados, salvo que exista una cobertura equivalente de reservas disponibles.

El Plan General Contable 1973 no define un tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo. Simplemente se limita a establecer las cuentas que deben reflejar estas operaciones. No obstante, aun contando con la indefinición apuntada, parece que la interpretación más respetuosa con la letra reglamentaria es la siguiente:

- Se acumularán los gastos de investigación y desarrollo en la cuenta *Investigaciones, estudios y proyectos* (239), hasta que razonablemente se pueda determinar si el proyecto ha sido positivo o fallido.
- Los positivos generadores del derecho de propiedad industrial se llevarán a la cuenta *Propiedad industrial* (211).
- Los positivos no generadores de propiedad industrial se llevarán a cuentas de inmovilizado material o inmaterial.
- Los negativos se llevarán a la cuenta *Investigaciones, estudios y proyectos a amortizar* (277), cuando siendo los resultados negativos, la empresa decidiera periodificar en varios ejercicios la amortización de los gastos realizados. También podrán llevarse directamente a *Explotación* (800), cuando se decida amortizar en un solo ejercicio.

El vigente Plan General Contable enfoca el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo desde el prisma del principio de prudencia valorativa.

La norma 5.<sup>a</sup> de valoración establece los siguientes criterios:

- Como regla general serán gastos del ejercicio en que se realicen.
- Podrán incorporarse al inmovilizado inmaterial en aquellos casos en que concurren los requisitos que se citan:
  - Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
  - Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Se observa, pues, que la incorporación al inmovilizado inmaterial es sumamente restrictiva. Pero, además, el Plan General Contable somete a los gastos de investigación y desarrollo activados a un riguroso proceso de amortización:

- El período de amortización no deberá exceder de cinco años desde que concluya el proyecto de investigación y desarrollo.

- Deberán ser cargados a pérdidas y ganancias tan pronto se susciten dudas razonables acerca del éxito técnico o económico.

Los gastos de investigación y desarrollo determinantes de una innovación registrada se contabilizan como *Propiedad industrial* (cuenta 212).

##### **5. Normas de contabilidad contenidas en la L.S.A. (Ley 19/1989).**

El artículo 194 L.S.A. (Real Decreto Legislativo 1564/1989), regula, como ya sabemos, el tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo. Podemos resumir esta regulación de la siguiente manera:

###### **1. Gastos de investigación y desarrollo fallidos.**

No se refiere expresamente a ellos la norma mercantil, aunque al permitir únicamente contabilizar en el activo del balance aquellos que sean "susceptibles de ser recogidos como activos", así como la inclusión en el inmovilizado inmaterial de esta partida contable, sugiere que los gastos de investigación y desarrollo fallidos deban cargarse inmediatamente a cuenta de resultados.

###### **2. Gastos de investigación y desarrollo positivos.**

Forman parte del inmovilizado inmaterial, pero deberán amortizarse en el plazo máximo de cinco años, quedando prohibida toda distribución de resultados hasta que no hayan sido amortizados, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados.

#### **V. REGIMEN FISCAL**

##### **1. Definición de gastos de investigación y desarrollo.**

Como ya hemos dicho, las normas fiscales no definen lo que debe entenderse por gasto de investigación y desarrollo, por lo que habremos de aceptar las normas contables y los criterios doctrinales y profesionales.

Podemos recibir con tranquilidad la norma y la doctrina contable en el ámbito fiscal, pues siendo nota caracterizadora de aquéllas que la investigación y desarrollo pretenden conocer y aplicar un conocimiento novedoso, es evidente que existe un elocuente paralelismo con la afirmación del artículo 233.1. R.I.S.: "Darán derecho a la deducción por inversiones las cantidades invertidas en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales".

La búsqueda de "lo nuevo", con el consiguiente componente de alto riesgo es lo que mejor caracteriza al gasto de investigación y desarrollo.

## **2. Identificación de los costes de investigación y desarrollo.**

El artículo 65.2 R.I.S. incluye dos partidas:

- Los gastos efectuados con tal finalidad directamente por la Empresa.
- Los que provengan de trabajos y suministros de terceros.

Ante tal parquedad, bien puede afirmarse que no existe norma fiscal sobre el particular, por lo que habrán de aceptarse los planteamientos de la doctrina y práctica contable racionalmente aplicados.

## **3. Gasto del ejercicio o gasto amortizable. Criterio o método de amortización.**

El artículo 67. 1 c) R.I.S. considera como gasto amortizable a las "investigaciones, estudios y proyectos a amortizar por no haberse alcanzado en ellos resultados positivos", en tanto que el artículo 65.2 R.I.S., reputa inmovilizado inmaterial a las "inversiones en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procesos industriales".

El criterio de diferenciación es el resultado positivo o negativo del proyecto. Los gastos de investigación y desarrollo realizados en la ejecución de un proyecto que depare resultados positivos se integran en el inmovilizado inmaterial, y los que se hayan realizado para la ejecución de un proyecto que depare resultados negativos son gastos amortizables.

El tratamiento fiscal depende, pues, del éxito o fracaso del proyecto.

- El primer problema que plantea este enfoque, que es fruto de la ambigüedad del Plan General Contable, reside en precisar cuándo y en base a qué elementos de juicio puede calificarse un proyecto de positivo o negativo.
- El segundo problema consiste en definir perfectamente el ámbito del proyecto, ya que su calificación, positiva o negativa, determina un régimen fiscal diverso.
- El tercer problema es distribuir los costes entre los diferentes proyectos que, eventualmente, pueden estarse realizando. Lo cual no es fácil, sobre todo si existe una actividad de investigación básica común a todos ellos, así como activos aplicados indistintamente.

Hay pues un período de acumulación de costes, que no serán fiscalmente deducibles, hasta tanto en cuanto pueda precisarse si el proyecto ha resultado ser fallido o explotable. A partir de ese momento, y a tenor de la calificación resultante, el tratamiento fiscal es diverso.

### *3.1. Proyectos positivos.*

Los costes acumulados pasan a formar parte del inmovilizado inmaterial (art. 65.2 R.I.S.).

Este inmovilizado inmaterial será susceptible de amortización, por cuanto que estando asociado o afecto a la producción, ya de nuevos productos, ya de productos antiguos por métodos modernos, es evidente que cuando cesa su fabricación pierde todo valor.

Lo equitativo es distribuir el valor total del inmovilizado inmaterial entre la totalidad de los ingresos derivados de la producción emanada del proyecto positivo, lo cual es bien difícil pues hay que hacer estimaciones de ingresos futuros. El R.I.S. no establece el método o criterio de amortización.

### *3.2. Proyectos negativos.*

Los costes acumulados son considerados gastos amortizables (art. 67.1 c) R.I.S.).

En seguida advertimos que el R.I.S. incurre en un lamentable error, porque los proyectos fallidos ni tienen proyección económica futura ni su utilidad excede del ejercicio en que se contraen, notas ambas que definen, según el R.I.S., al gasto amortizable.

Sin embargo, este desliz teórico no tiene mayor trascendencia, porque los gastos amortizables pueden liquidarse con cuenta de explotación en un solo ejercicio, pudiendo, no obstante, amortizarse a medida de lo que decida el sujeto pasivo, durante un período máximo de cinco años (art. 67.2 R.I.S.).

Los defectos de la regulación contenida en los artículos 67.1 c) y 65.2 R.I.S. son bien patentes:

- Respecto de los proyectos positivos, no existe, realmente, un método o criterio de amortización.
- Los proyectos negativos o fallidos, en modo alguno, pueden ser calificados como gastos amortizables.
- No existen criterios para determinar cuándo un proyecto es positivo o negativo.

A nuestro entender, la regulación contenida en el artículo 194 L.S.A. (Real Decreto Legislativo 1564/1988), aventaja, por su sencillez, a la establecida en el R.I.S.

En efecto:

- Respecto de los proyectos positivos existe un método claro de amortización: en el plazo máximo de cinco años: Entendemos que, dentro de ese período, según el libre albedrío de la Sociedad.
- Respecto de los proyectos negativos, serán cargados inmediatamente a cuenta de resultados.

No da, sin embargo, la L.S.A. pautas o criterios para distinguir los proyectos positivos de los negativos. Pero, realmente, el tratamiento contable que establece hace innecesario insistir en este punto particular, por cuanto que los gastos de investigación y desarrollo determinantes de un proyecto positivo pueden ser amortizados plenamente en el ejercicio en que se producen.

Sin duda el tratamiento contenido en la L.S.A. está extraordinariamente influido por el principio de prudencia valorativa, porque permite eliminar en un solo ejercicio (a lo máximo en cinco) gastos que razonablemente van a contribuir a la obtención de ingresos en ejercicios futuros. Desde esta perspectiva, no puede negarse que el tratamiento contable que la L.S.A. da a los gastos de investigación y desarrollo es contrario al principio de devengo.

Sin embargo, debemos tomar en consideración otro aspecto de los gastos de investigación y desarrollo. Estos gastos servirán inmediatamente para incrementar los ingresos de la entidad que realiza la actividad de investigación y desarrollo, a través de la venta de nuevos productos o de la fabricación con arreglo a nuevos procedimientos. Pero, derivadamente, contribuyen al progreso técnico de la sociedad en general, esto es, producen unas economías externas. Por esta razón, las diferentes legislaciones fiscales suelen incentivar la realización de las actividades de investigación y desarrollo.

Desde esta perspectiva, el legislador fiscal, aparte de otros incentivos que desee establecer o tuviere establecidos, no debiera ser refractario a un tratamiento flexible de los gastos de investigación y desarrollo, en la línea que actualmente nos ofrece la L.S.A. (Real Decreto Legislativo 1564/1989).

Un sencillo esquema nos pone de relieve las diferencias de regulación entre la L.S.A. y el R.I.S.:

<b>Regulación</b> \ <b>Proyectos</b>	<b>Positivos</b>	<b>Negativos</b>
<b>L.S.A.</b>	Inmovilizado inmaterial. Amortización en cinco años, libremente.	Gasto del ejercicio. Cargo directo a resultados.
<b>R.I.S.</b>	Inmovilizado inmaterial. No da criterio de amortización.	Gastos amortizables. Amortización en cinco años, libremente.

Obsevando el esquema precedente, se aprecia que la única diferencia práctica está en los proyectos positivos. En efecto, en tanto que la L.S.A. exige la amortización en un plazo máximo de cinco años, el R.I.S. no explicita el método de amortización, aunque, desde luego, considera que los gastos de investigación y desarrollo son amortizables, en cuanto que su efectividad tiene una vigencia temporal limitada.

En relación a los proyectos negativos no existe diferencia en la práctica, pues tanto la L.S.A. como el R.I.S. exigen y admiten, respectivamente, el cargo a la cuenta de resultados en el mismo ejercicio en que el proyecto sea calificado como negativo.

A la vista de lo expuesto, cabe preguntarse, ante la ausencia de método de amortización fiscal para los proyectos positivos, si puede aplicarse el método de amortización establecido por la L.S.A.

En sentido negativo puede argumentarse que no es posible aplicar el criterio de amortización establecido en la L.S.A. para los gastos de investigación y desarrollo positivos, puesto que tal criterio es el que el R.I.S. prevé para los gastos de investigación y desarrollo determinantes de resultados negativos.

Sin embargo, cabe argumentarse en contrario:

- Que el artículo 67 c) R.I.S. incluye indebidamente entre los gastos amortizables a los gastos de investigación y desarrollo que hayan resultado negativos, por cuanto que tales gastos, ni tienen proyección económica futura ni excede su utilidad del ejercicio económico en que se han contraído. Existe una evidente contradicción entre la definición que de gasto amortizable establece el primer párrafo del artículo 67.1 R.I.S. y la consideración de los proyectos negativos como gastos amortizables.
- Que el rechazo del criterio de amortización establecido en la L.S.A. para los gastos de investigación y desarrollo cuyo resultado ha sido positivo, en base a lo establecido por el R.I.S. respecto de los proyectos negativos, adolece de la debilidad de todo razonamiento en sentido contrario.

En sentido positivo puede aducirse que el R.I.S., a pesar de considerar amortizables los gastos de investigación y desarrollo que por haber dado resultados positivos son parte del inmovilizado inmaterial, no establece el criterio de amortización aplicable, lo que obliga a adoptar una de estas dos posturas:

- Establecer un criterio de amortización en base a un estudio técnico que asocie los gastos de investigación y desarrollo positivos con los ingresos a cuya generación contribuyen; o, dicho de otra manera, seguir un criterio de amortización en base a la prueba de la depreciación efectiva de la partida de inmovilizado inmaterial denominada gastos de investigación y desarrollo.
- Adoptar el único criterio de amortización jurídico-positivo, que es el establecido por la L.S.A.

La primera postura abre un camino lleno de interrogantes: ¿Cómo determinar los ingresos futuros fruto de los actuales gastos de investigación y desarrollo? ¿Cómo asociar los gastos

de investigación y desarrollo actuales a esos ingresos futuros? En seguida advertimos que el mejor estudio técnico siempre sería discutible e incierto ya que necesariamente incorpora un elemento de predicción del futuro.

La segunda postura procura una imputación temporal de los gastos de investigación y desarrollo positivos más sencilla y segura, aunque también más imperfecta. Cuando se publicó el R.I.S. no podía ser adoptada, porque la entonces vigente L.S.A. (Ley de 17 de julio de 1951) nada ordenaba sobre el particular. No es aventurado afirmar que hoy el ordenancista fiscal asumiría el criterio de amortización establecido en la L.S.A. o, cuando menos, un sistema de amortización en él inspirado.

El tratamiento de los saldos, deudores o acreedores, a liquidar en moneda extranjera, así como la valoración de activos adquiridos en el extranjero es una materia tradicionalmente ignorada por las leyes mercantiles. El Plan General Contable 1973 estableció una norma de valoración inaplicable por estar concebida en relación al sistema de tipos de cambio fijos establecido por el Fondo Monetario Internacional.

La norma 14.<sup>a</sup> de valoración del vigente Plan General Contable regula, con bastante detalle y conservadurismo, las diferencias de cambio en moneda extranjera.