

TRIBUTACION

**LA DEDUCCION POR GASTOS DE  
INVESTIGACION Y DESARROLLO EN EL  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

N.º 243

TRABAJO EFECTUADO POR:

---

**LUIS FERNANDO TRIGO Y SIERRA**

---

*Abogado*  
*Miembro de la Asesoría Fiscal de CEPSA*

---

***Sumario:***

- I. Régimen Jurídico de la deducción por gastos de investigación y desarrollo.
- II. Actividades incentivadas mediante las deducciones por gastos de investigación y desarrollo.
- III. Contenido de la deducción.
  - 1. Conceptos de investigación y desarrollo.
    - 1.1. Delimitación positiva.
    - 1.2. Delimitación negativa.
  - 2. Importe de la deducción.

...

...

3. Identificación de los gastos de investigación y desarrollo.

4. Determinación de la base de la deducción.

IV. Desafectación del activo fijo de la actividad de investigación y desarrollo.

V. Eficacia temporal del Real Decreto 1622/1992.

VI. Comentario final.

TRIBUTACION	<b>LA DEDUCCION POR GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>	N.º 243
-------------	--	---------

## **I. REGIMEN JURIDICO DE LA DEDUCCION POR GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO**

• La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, modificó la deducción por inversiones en investigación y desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que mediante reglamento se precisarían los extremos de la misma.

En el Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1992, se publicó el Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre, «relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos tecnológicos». En el Boletín Oficial del Estado de 21 de enero de 1993 se publicó una «corrección de errores» del señalado Real Decreto 1622/1992, que introdujo algunas variaciones destacables al texto inicial.

Esta norma desarrolla ampliamente el precepto legal, proporcionando una regulación detallada y casuística de los diversos aspectos del contenido de la deducción, constituyendo este tratamiento pormenorizado novedad importante en el régimen jurídico de este incentivo, que hasta la fecha contaba con una regulación escasa.

Los aspectos que consideramos más destacables del nuevo tratamiento de la deducción son los siguientes:

- Delimitación conceptual del contenido de la deducción tanto por lo que respecta a las actividades que se incentivan como en lo relativo a la determinación de los gastos que constituyen la base de la deducción.
- Establecimiento de un sistema de dos escalones de deducción que reserva un tipo de deducción superior para los incrementos que se produzcan en los gastos de investigación y desarrollo en el período respecto de los dos anteriores.

- Vinculación del beneficio fiscal con otro tipo de ayudas públicas, de tal modo que si los proyectos de investigación y desarrollo han sido financiados con subvenciones de esta naturaleza, el importe de éstas (el 65% del mismo) debe sustraerse del de los gastos e inversiones que son tenidos en cuenta para la determinación de la base de la deducción.
- Establecimiento del deber de mantenimiento de las inversiones en inmobilizaciones afectas a los proyectos de investigación y desarrollo, articulando un sistema de liquidación en caso de desafectación que constituye una novedad técnica en el ámbito de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Al margen de estas novedades, también son de destacar algunos aspectos formales referidos al modo irregular en que se ha producido esta norma y otros relativos a la disposición de Derecho transitorio que incorpora, circunstancias ambas que afectan a la eficacia temporal del Real Decreto.

Al examen de estos temas y de otros que plantea el nuevo régimen de la deducción por gastos de investigación y desarrollo vamos a dedicar las siguientes páginas.

## **II. ACTIVIDADES INCENTIVADAS MEDIANTE LAS DEDUCCIONES POR GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO**

Todo incentivo es un instrumento de motivación establecido para favorecer la realización de comportamientos que, en principio, no se producen espontáneamente o, si se producen, lo hacen con menor intensidad de la deseada.

Dentro de la estructura de los tributos, los incentivos fiscales son uno de los mecanismos con que cuenta el Estado para cumplir la finalidad que éstos tienen encomendada por el artículo 4 de la Ley General Tributaria de servir de instrumento de política económica general. Mediante su establecimiento se persigue la realización de conductas con trascendencia económica que contribuyan a la realización de los fines presupuestados.

En principio, el establecimiento de un incentivo presupone la confianza en que el mismo provocará la reacción deseada, y un incremento del incentivo, la misma confianza en que dicha reacción se produzca con más intensidad. Esto no siempre es así y se da la circunstancia de comportamientos con trascendencia económica que se producen o dejan de producirse con total independencia de la política de incentivos fiscales que se establezcan en torno a los mismos.

Con frecuencia, al establecerse un incentivo fiscal se manifiesta expresamente en la propia norma donde se regula, en su exposición de motivos o preámbulo, los objetivos de política económica perseguidos para cuyo logro se han decidido adoptar aquellas medidas incentivadoras.

Respecto del incentivo que tratamos, la deducción por inversiones por realización de gastos de investigación y desarrollo, no contamos con una manifestación expresa de la voluntad del legislador respecto de los objetivos perseguidos y los comportamientos esperados como consecuencia de su establecimiento, pero del contenido del articulado del Real Decreto 1622/1992, se pueden deducir aquéllos.

Examinada en su conjunto la norma a cuyo estudio vamos a dedicar este trabajo entendemos que el objetivo perseguido con su establecimiento es **acelerar la consecución de innovaciones tecnológicas desde la empresa española, tanto en el ámbito territorial español como en el del resto de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.**

- Que lo que se persigue es alcanzar nuevos conocimientos tecnológicos o conseguir nuevos productos y materiales (en resumen innovaciones tecnológicas) se desprende de la definición de investigación y desarrollo que a efectos fiscales proporciona el artículo uno del Real Decreto 1622/1992, que más adelante examinamos.

En los países industrializados la tecnología se ha convertido en un factor determinante de la competencia y consecuentemente del desarrollo. La innovación tecnológica se considera, por lo tanto, un objetivo de política económica prioritario.

- Se persigue también la celeridad en la consecución de este objetivo. La propia competencia fuerza a una renovación tecnológica constante y acelerada.

La estructura de la deducción por inversión en gastos de investigación y desarrollo se adecua a esta circunstancia, prueba de ello es el establecimiento de unos porcentajes de deducción mayores para los incrementos en un período en relación con los dos anteriores en el volumen de gastos realizados por estos conceptos.

- Los destinatarios del incentivo son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que realicen gastos de investigación y desarrollo. Van a ser, por lo tanto, empresas generalmente.

Se incentiva el gasto que se haga **desde** las mismas en actividades de investigación y desarrollo, siempre dentro de los límites y con las características establecidas en el Real Decreto 1622/1992.

De la lectura del artículo 2 de esta norma, deducimos que se incentivan dos actividades distintas:

*Por un lado*, la actividad de investigación y desarrollo cuyos esperados resultados habrán de ser directamente aplicables en la empresa que realiza el gasto, bien sea llevada a cabo por sí misma o encargada a terceros, siempre que en este último caso se den las circunstancias que la norma exige.

*Por otro lado*, la actividad de fomento o financiación de la investigación de terceros, siempre y cuando éstos sean Universidades Públicas o Centros Públicos de Investigación residentes en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

Entendemos, por tanto, que entra dentro del alcance de la deducción las contribuciones a proyectos de investigación realizadas con un ánimo filantrópico o que no vayan a producir resultados directamente aplicables por la empresa. En contra de esta opinión podría argumentarse que el apartado uno del artículo dos del Real Decreto 1622/1992 señala que «se consideran gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo **para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales**» que reúnan una serie de requisitos.

La exigencia de que la realización de los gastos esté ligada al desenvolvimiento de las actividades empresariales puede hacer dudar sobre la idoneidad, a efectos de la deducción, de las aportaciones económicas a proyectos no encargados por la empresa, pero respecto de los cuales la misma tiene interés en fomentar.

Creemos que a la expresión «desenvolvimiento de sus actividades empresariales» hay que concederle la amplitud necesaria que permita incluir en el mismo este tipo de actividad de fomento. Además, pensamos que si no, no tendría sentido la excepción establecida en el apartado a) del número dos del artículo dos del Real Decreto 1622/1992, conforme al cual se consideran gastos de investigación y desarrollo las contribuciones o aportaciones realizadas para la financiación de una actividad de investigación y desarrollo realizada por una Universidad Pública o un Centro de Investigación Público residente en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, distinta de la establecida en la letra b) siguiente que se refiere a proyectos encargados por el sujeto pasivo.

- Se desprende de la norma que la actividad investigadora realizada por la propia empresa con sus medios va a estar más incentivada que la encargada a terceros o que el fomento a la investigación.

Esto es una consecuencia indirecta del mayor porcentaje de deducción que se aplica a los gastos de investigación y desarrollo de activo fijo en relación con los «intangibles» y a la consideración que de tales se da a los gastos por «servicios exteriores».

Los trabajos de investigación realizados por terceros bajo encargo tienen la consideración de servicios exteriores. Con arreglo al número cuatro del artículo dos de la norma comentada estos gastos tienen la naturaleza de intangibles. Los porcentajes de deducción aplicables a los gastos intangibles son inferiores a los aplicables a los gastos en activo fijo.

En la medida en que la investigación propia necesite de la realización de inversiones en activos fijos se verá beneficiada por esos mayores porcentajes de deducción.

En conclusión, la investigación y el desarrollo realizada por la empresa con sus propios medios recibe mejor tratamiento que la realizada bajo encargo.

- El ámbito espacial dentro del que se incentivan las actividades tendentes a conseguir logros en el campo de la innovación tecnológica es principalmente España, aunque también, y en determinadas circunstancias el resto de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.

En primer término el incentivo es solamente aplicable a residentes en territorio español sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, las actividades de investigación y desarrollo a que se refiere la deducción pueden ser realizadas:

- Tratándose de **actividades financiadas** por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, tanto las que se lleven a cabo por residentes en España como en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, siempre y cuando quien las realice sea Universidad Pública o Centro Público de Investigación.
- Tratándose de **actividades de investigación y desarrollo encargadas a terceros** por un sujeto pasivo del impuesto residente en España. En este supuesto, pueden darse dos circunstancias:
  - Que el encargo se haga a Universidad Pública o Centro de Investigación Pública. En este caso se concede el incentivo tanto si la entidad que lleva a cabo la investigación o el desarrollo es residente en España como si lo es en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.
  - Que el encargo se efectúe a otras entidades o personas distintas de las indicadas en el párrafo anterior. En este caso sólo se concede el incentivo si son **realizadas** en España y se integran en un proyecto de investigación y desarrollo ejecutado bajo las directrices de quien las encargó.

En conclusión por lo que a este aspecto importa, el incentivo fiscal sólo puede ser disfrutado por empresas residentes en España pero el objetivo de política económica (innovación tecnológica) se establece en cierta medida con carácter comunitario.

### III. CONTENIDO DE LA DEDUCCION

#### 1. Conceptos de investigación y desarrollo.

La deducción se establece por la realización de gastos en investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

En el Real Decreto 1622/1992 se observa una preocupación por establecer los límites dentro de los cuales cabe considerar una actividad como investigación o desarrollo a efectos fiscales, para lo cual se realiza en la norma una delimitación positiva y negativa de estos conceptos.

##### *1.1. Delimitación positiva.*

En la norma reglamentaria se facilitan las siguientes definiciones:

##### *Investigación:*

Indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

##### *Desarrollo:*

Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, **así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes (1).**

(1) La parte de la definición de «desarrollo» que figura en negrita ha sido introducida en la Corrección de errores del Real Decreto 1622/1992 publicada en el Boletín Oficial del Estado el 21 de enero de 1993.



- Si acudimos a la normativa contable encontramos en ésta la fuente de la que se han extraído estos conceptos.

Así, con arreglo a la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 21 de enero de 1992, es *Investigación* «la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico» y *Desarrollo*, «la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial».

Para la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en la NIC número 9, por su parte, es *Investigación* todo estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y *Desarrollo*, la puesta a punto de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimientos científicos en un plan o diseño para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su explotación comercial.

Como puede apreciarse, la norma fiscal se aproxima más a la definición de la IASC que la del ICAC en lo que se refiere a la determinación del objeto del desarrollo, y, si bien, la definición fiscal no incluye como término de sí misma el momento a partir del cual la actividad de la empresa vinculada a la aplicación de unos determinados conocimientos deja de considerarse desarrollo (comienzo de la producción), sí lo hace en otro apartado del mismo artículo uno, al delimitar negativamente los conceptos de investigación y desarrollo.

De lo dicho hasta este momento se desprende, por un lado, que por vez primera se han incorporado a la normativa española los conceptos de investigación y desarrollo a efectos fiscales, incorporación que viene a llenar un hueco realmente sorprendente que existía hasta la fecha. En un ámbito como el de las deducciones, cuyo sentido básico es servir a objetivos de política económica y en el que debe existir precisión y claridad, tanto para conocer con exactitud las actividades cuyo fomento o desarrollo se persigue, como para evitar el provecho de estos incentivos por quienes no participan en la consecución de esos objetivos, no parece razonable dejar al campo de la interpretación la delimitación conceptual de las actividades que se incentivan, pues los conflictos están garantizados y la posibilidad de desperdiciar recursos es evidente.

Por otra parte, se observa también que en la norma fiscal se ha optado por asumir definiciones procedentes de la contabilidad, determinación que estimamos muy adecuada pues entendemos que la definición de los presupuestos de hecho sobre los que recae el tributo y de las circunstancias que los rodean, que son tenidas en cuenta por la norma tributaria para el cálculo, en último término, de la cuota deben ser, por regla general, las proporcionadas por los campos del saber que se ocupan de su estudio. La norma fiscal consideramos que debe asumirlas a efectos tributarios, salvo en aquellos casos en que por razones de técnica tributaria, recaudatorias o de naturaleza similar se entienda necesario recurrir al uso de ficciones jurídicas.

El reciente proceso de normalización de la contabilidad en España está proporcionando conceptos de aplicación general y obligatoria que entendemos, en razón de lo dicho, deben ser utilizados en las normas fiscales. Esta actitud, además de redundar en favor del rigor técnico y la seguridad jurídica facilita los trabajos administrativos de la empresa por evitar la preparación de una información extracontable con que poder cumplir las obligaciones fiscales.

• Las circunstancias exigidas en la delimitación positiva proporcionada por la norma fiscal, para que una actividad sea considerada como investigación o desarrollo son las siguientes:

– Por lo que se refiere a la investigación:

- Ha de tratarse de estudios originales. Lo que se trata de fomentar es la innovación tecnológica.
- Ha de ser planificada.
- El objetivo es el alcanzar nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, o que sin ser nuevos se aumente el grado de comprensión de los mismos.

– Por lo que se refiere al desarrollo:

Las características del concepto son:

- Se refiere a la utilización de conocimientos tanto originales como adquiridos.
- El objetivo es su aplicación en alguno de los siguientes fines:

- \* Fabricación de **nuevos** materiales o productos.
- \* Diseño de **nuevos** procesos o sistemas de producción.

– **Mejora tecnológica sustancial** de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

La norma no se refiere a los criterios en base a los cuales un material, un producto, un proceso o un sistema se consideran como nuevos o sustancialmente mejorados. Por tratarse del campo de la investigación en el cual los frutos que se obtienen normalmente son consecuencia

del estudio y la profundización en conocimientos anteriores es difícil determinar, si no se establecen unos criterios objetivos para ello, cuándo el resultado obtenido supone una novedad y cuándo no. En el actual estado de desarrollo de la ciencia las modificaciones en materiales, productos, etc., pueden ser muy sutiles y significar, sin embargo, importantes innovaciones.

En la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, que regula la protección legal de las innovaciones tecnológicas mediante la concesión de títulos de propiedad industrial, se establecen los requisitos que una invención industrial debe reunir para tener acceso a dicha protección.

En el artículo cuatro de dicha norma se establece que son patentables «las invenciones nuevas que impliquen una actividad inventiva y sean susceptibles de aplicación industrial».

Con arreglo al artículo seis de esta misma norma, se considera que una innovación es «nueva» cuando «no está comprendida en el estado de la técnica», entendiéndose que el estado de la técnica lo constituye todo aquello que «antes de la fecha de presentación de la solicitud de patente se ha hecho accesible al público en España o en el extranjero por una descripción escrita u oral, por una utilización o por cualquier otro medio». Con arreglo al artículo ocho, se considera que una invención implica una «**actividad inventiva** si aquella no resulta del estado de la técnica de una manera evidente para un experto en la materia».

La Ley de Patentes proporciona, por lo tanto, unos criterios objetivos para determinar cuándo estamos en presencia de una innovación tecnológica y cuándo no, aunque, las características especiales del objeto regulado exigen que la objetividad no pueda ir más allá de un punto en el cual la opinión del experto sea el factor determinante de la decisión.

Creemos que los criterios de la Ley de Patentes pueden ser aplicados a la hora de interpretar las normas que regulan la deducción por inversiones en gastos de investigación y desarrollo por lo que se refiere a la condición de «nuevo» que se exige reúnan los materiales, productos, procedimientos o sistemas desarrollados, ya que las dos normas tienen el mismo objeto: Las innovaciones tecnológicas, aunque en un caso contempladas en una fase de estudio o desarrollo y desde una perspectiva fiscal y en el otro en una fase final de resultados y desde la perspectiva de la protección de los mismos.

Por lo que se refiere a la expresión «mejora tecnológica sustancial» es un concepto jurídico indeterminado tanto en el ordenamiento fiscal como en el resto del ordenamiento jurídico, por lo que el sentido de la misma será el que resulte de ser interpretada con arreglo a los criterios comunes admitidos en Derecho.

### *1.2. Delimitación negativa.*

- Desde una perspectiva temporal: En el apartado dos del artículo primero del Real Decreto 1622/1992, se establece que no se considerará investigación ni desarrollo la actividad que pueda realizarse en este ámbito en un producto o material determinado con posterioridad al inicio de su producción.

Los trabajos dirigidos a incorporar una mejora tecnológica sustancial en un material o producto que está comercializándose sí que se consideran desarrollo conforme a la definición que de este concepto se da en la propia norma a que nos referimos.

Téngase presente que la limitación se establece en relación solamente respecto a los productos o materiales. La innovación de un proceso o sistema de producción después de iniciada la fase productiva podría ser considerada como investigación o desarrollo siempre que no consista en alguna de las actividades que citamos en el párrafo siguiente.

- Desde una perspectiva material: Determinadas actividades no se consideran investigación o desarrollo por su naturaleza. Son las siguientes:

a) Por tratarse de actividades que están ligadas a la fase productiva:

- La supervisión de ingeniería (incluso en fases iniciales de la producción).
- El control de calidad.
- La normalización del producto.
- La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.
- Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas.
- La adaptación de un sistema o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por el cliente.
- Los cambios periódicos o de temporada en el diseño de materiales o productos ya existentes.
- Las pruebas de materiales, productos, instalaciones, equipos, procesos y sistemas propios del proceso productivo.
- La planificación de la actividad productiva.

b) Por ser actividades auxiliares de la investigación y el desarrollo:

- Los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios, y operaciones relacionados con la tecnología.
- La enseñanza, adiestramiento y formación del personal.
- Los estudios de mercado y planes de viabilidad.
- La confección de programas para equipos electrónicos.

c) Por no incorporar nuevos conocimientos tecnológicos:

- El diseño de procesos, sistemas, herramientas, utensilios, montajes, moldes y troqueles.
- La construcción de todo tipo de instalaciones y equipos incluida la ingeniería de diseño.
- La instalación y montaje de equipos e instalaciones.
- La creación de materiales o productos.

Todas estas actividades no se consideran investigación ni desarrollo siempre que no incorporen nuevos conocimientos tecnológicos (2).

d) Por producirse en un campo en el cual la investigación no da lugar a innovaciones tecnológicas:

- La prospección en materia de ciencias sociales.
- La exploración e investigación de minerales e hidrocarburos.

---

(2) A través de la corrección de errores citada en la **nota 1** se modificó el orden de enunciación de las actividades que no se consideraban de investigación y desarrollo, que figuraba en la redacción de la norma comentada, según fue transcrita en la publicación aparecida el 31 de diciembre de 1992 en el Boletín Oficial del Estado, pasando a incluirse como párrafo «b)», el que antes era «c)» y viceversa e introducirse en aquél alguna modificación que facilitase su comprensión.

## 2. Importe de la deducción.

Una de las características más destacables de la reforma del régimen de este incentivo es la de crear dos niveles de deducción: Uno que se aplica sobre el volumen de gastos de investigación y desarrollo del ejercicio que sea igual o inferior a la media de los dos últimos años, y otro que se aplica sobre la cifra de gastos que rebase este límite. Dentro de cada uno de estos dos niveles existen además dos porcentajes diferentes de deducción en función de la naturaleza del gasto (ya sea gasto intangible o gasto en adquisición de activo fijo).

Lo que se persigue con esta fórmula es fomentar el aumento de las inversiones en innovación tecnológica en la empresa.

Los términos concretos de la deducción son los siguientes:

- Cuando la suma de los gastos de investigación y desarrollo, tanto en activos fijos como en intangibles realizados en el ejercicio, sea **igual o inferior** al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores se podrá deducir de la cuota líquida:

- El 15% de los gastos en intangibles.
- El 30% del valor de adquisición de los activos fijos definidos en el artículo anterior.

- Cuando la suma a que nos hemos referido en el párrafo anterior sea superior al valor medio conjunto indicado, la deducción se aplicará del siguiente modo:

- Se determinará el valor medio de los gastos en intangibles realizados en los dos años anteriores.
- Se determinará el valor medio de adquisición de los activos fijos.
- Hasta estos valores medios se aplicarán los porcentajes de deducción indicados en el apartado anterior.
- Sobre el exceso que pudiera resultar en una y otra categoría se aplicará el 30% y 45%, respectivamente, según se trate de gastos intangibles o de activos fijos.

Al objeto de determinar la variación en el importe de los gastos realizados por la empresa en investigación y desarrollo de un año a otro hay que tener presente el punto tercero del artículo dos del Real Decreto 1622/1992, que señala que «el importe de los gastos de investigación y desarrollo, determinado conforme a las reglas establecidas en los dos apartados anteriores, se minorará en el **65%** de las subvenciones obtenidas para su financiación» (3).

Para mejor comprender la aplicación de la deducción, ilustrémosla con un ejemplo: La Sociedad *Alfa* presenta los siguientes datos de los años 1990, 1991, respectivamente:

Años	Activos fijos	Valor medio	Intangibles	Valor medio	Valor medio conjunto
1990	100		50		
1991	100	100	50	50	150

Para el año 1992 vamos a ver tres situaciones posibles y cómo habría de aplicarse la deducción en función de las mismas:

- **Situación A:** Se invierte sólo en activo fijo 200 Mpta.

	Activo Fijo	% Deducc.	Deduc. A. Fijo	Intang.	% Deducc.	Deduc. Intang.	Total
Valor medio	100	30	30	0	15	0	30
Exceso	100	45	45	0	30	0	45
<b>TOTAL</b>	<b>200</b>		<b>75</b>	<b>0</b>		<b>0</b>	<b>75</b>

(3) En la corrección de errores se indicó como minoración el 65% de las subvenciones y no la totalidad de las mismas como figuró en la publicación del Real Decreto 1622/1992.

- **Situación B:** Se invierten 100 Mpta. en activo fijo y 100 Mpta. en intangible.

	Activo Fijo	% Deducc.	Deduc. A. Fijo	Intang.	% Deducc.	Deduc. Intang.	Total
Valor medio	100	30	30	50	15	7,5	37,5
Exceso	0	45	0	50	30	15	15
<b>TOTAL</b>	<b>100</b>		<b>30</b>	<b>100</b>		<b>22,5</b>	<b>52,5</b>

- **Situación C:** Se invierte 125 Mpta. en activo fijo y 25 Mpta. en intangible.

	Activo Fijo	% Deducc.	Deduc. A. Fijo	Intang.	% Deducc.	Deduc. Intang.	Total
Valor medio	100	30	30	25	15	3,75	33,75
Exceso	25	30	7,5	0	30	0	7,5
<b>TOTAL</b>	<b>125</b>		<b>37,5</b>	<b>25</b>		<b>3,75</b>	<b>41,25</b>

### 3. Identificación de los gastos de investigación y desarrollo.

La deducción se calcula, como ya hemos visto, aplicando unos porcentajes sobre la cifra de gastos de investigación y desarrollo, diferentes, además, según se trate de gastos intangibles o gastos en activo fijo.

La determinación, identificación y valoración de estos gastos es esencial, por cuanto constituyen la puesta de manifiesto de las actividades incentivadas.

En el Real Decreto 1622/1992 se observa una preocupación en la delimitación conceptual de los términos que contiene. Ya hemos visto que se proporciona en el mismo unos conceptos de «investigación» y «desarrollo», enunciando, además, una serie de supuestos que delimitan negativamente dichos conceptos.



De igual modo, en esta norma se facilita un concepto de gastos de investigación y desarrollo, pero en lugar de dar una definición genérica completada con una enumeración de supuestos específicos que, por no cumplir alguno o algunos de los requisitos de la definición, quedan excluidos del ámbito que la misma abarca, facilitando de esta manera su comprensión, en el caso de los gastos de investigación y desarrollo se recurre a una definición compleja, la cual consideramos criticable en los siguientes aspectos:

- Falta de claridad y de orden expositivo y sistemática.

La definición es larga y desordenada, mezcla términos que no son comparables y une lo principal con lo accesorio.

Además una circunstancia relativa a la cuantificación de la base de cálculo de la deducción (la minoración del importe de los gastos de investigación y desarrollo en el del 65% de las subvenciones recibidas) se incluye dentro de este artículo dos, que se refiere a la «Identificación de los gastos de investigación y desarrollo».

- Indeterminación de ciertos conceptos.

La definición incluye conceptos ambiguos e indeterminados, resultando imprecisos los límites del concepto definido. Esta circunstancia provocará el desconcierto y la inseguridad de los destinatarios de la norma.

- Falta de adecuación a los conceptos y sistemática contable.

La Resolución citada del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, al referirse a los criterios de valoración de los proyectos de investigación y desarrollo distingue entre aquellos que son encargados a terceros de aquellos otros que realiza la empresa con sus propios medios, estableciendo que los primeros se valoran por su precio de adquisición y los segundos por su coste de producción. En este último caso la norma contable señala los costes que son susceptibles de imputar a los proyectos y los que no lo son.

Los proyectos realizados por terceros al valorarse por el precio de adquisición no entrañan ninguna dificultad respecto a la determinación de su coste.

En los proyectos realizados por la empresa con sus medios la valoración de éstos no viene dada del exterior, sino que va a depender de la empresa y de su sistema de costes. Por este motivo la norma contable da unos criterios precisos con la finalidad de que dicha valoración sea conforme con principios generales contables.

La norma fiscal se aparta de la sistemática contable no distinguiendo expresamente entre proyectos encargados a terceros y ejecutados por la empresa (proceder no justificado cuando además, en último término, el tratamiento fiscal va a resultar diferente para uno y otro tipo de proyectos) y da una definición que no coincide ni en la forma ni en los términos utilizados con la contable. La diferencia en algunos aspectos puede llegar a contradicción con dos efectos que consideramos no deseables: Discrepancia de criterios, donde no parece justificado que exista, y complicar las tareas de gestión en la empresa al no poder extraer directamente la cifra de gastos de investigación y desarrollo base de la deducción de la contabilidad.

Realizados estos comentarios pasamos a examinar los términos concretos del artículo dos del Real Decreto 1622/1992:

- En su apartado primero se establece que «se consideran gastos de investigación y desarrollo a los realizados por el sujeto pasivo para el desenvolvimiento de sus actividades empresariales, que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos, conceptual y cuantitativamente.

- b) Que pertenezcan a alguna de las categorías que seguidamente se citan:

- 1.<sup>a</sup> Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, **entendiendo por tales el personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo** (4), excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.

- 2.<sup>a</sup> Materias primas y aprovisionamientos.

- 3.<sup>a</sup> Precios de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material e inmaterial.

- 4.<sup>a</sup> Servicios exteriores, excepto los mencionados en el apartado 2.»

- La norma exige, en primer lugar, que los gastos sean realizados para el *desenvolvimiento de las actividades empresariales del sujeto pasivo*. Este término, si bien no parece que deba presentar muchos problemas de interpretación ya hemos señalado que creemos debe ser entendido con amplitud suficiente para dar cabida en el mismo a la actividad de fomento o financiación de proyectos ajenos.

(4) La parte en negrita ha sido introducida por la corrección de errores publicada en el Boletín Oficial del Estado de 21 de enero de 1993.

Una consecuencia de este requisito es la exclusión de los gastos realizados por la empresa para ejecutar proyectos destinados a terceros, exclusión que además se recoge expresamente en el párrafo segundo de este artículo.

- En segundo lugar se exige que los gastos tengan *relación directa* con la actividad de investigación y desarrollo, *aplicación efectiva* en la realización de esta actividad, *constancia de su concepto y cuantía e individualización por proyectos*.

Es decir, que son gastos de investigación y desarrollo los relacionados con la actividad de investigación y desarrollo, pero no todos, sino sólo los que lo estén de una manera directa.

La terminología no nos parece muy esclarecedora. Decir que algo «está relacionado» es demasiado vago e impreciso si no se indica el tipo de relación. Indicar que la relación es directa no aclara, sino que confunde. No aclara, pues no añade ningún dato objetivo que ayude a determinar la naturaleza de los gastos a los que se refiere. Confunde, pues puede inducir a pensar que con ello quedan excluidos los costes indirectos imputables a los proyectos, extremo este respecto del cual no es posible pronunciarse con la confusa redacción del artículo.

La resolución del ICAC a la que nos hemos referido, al tratar de la valoración de los proyectos de investigación y desarrollo ejecutados por la empresa para sí con sus propios medios, establece que se valoren a coste de producción incluyendo los siguientes conceptos:

- Costes de personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
- Costes de materias primas, consumibles y servicios utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
- Amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
- La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.

En ningún caso se imputarán a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa ni los financieros.

Esta norma es clara respecto a los gastos que son susceptibles de ser imputados a los proyectos, siéndolo, desde luego, aquellos que se correspondan con costes directamente atribuibles a la ejecución de los mismos (los materiales utilizados en el proyecto, los sueldos y salarios del personal investigador, la amortización de los equipos), pero dejando además a la aplicación de criterios racionales la imputación de aquellos costes en los que se incurre por causa de la investigación y el desarrollo que no son atribuibles de manera directa a proyectos determinados, pero que sí afectan a todos o a algunos de los que se están realizando.

El Real Decreto 1622/1992 en la letra b) del apartado primero del artículo dos da una relación de gastos por naturaleza, que son los que se admiten a efectos de la deducción. Esta clasificación se asemeja en cuanto al tipo de los gastos admisibles a la que se da en la norma contable, pero si se examina con detenimiento se aprecia la confusión de términos y criterios que está presente en todo el artículo.

En una relación de los meses del año no sería lógico incluir el viernes. Si bien el viernes es la denominación de un determinado día de la semana, que es uno de los lapsos de tiempo en que es susceptible de dividir el año, el mismo no pertenece al grupo cuya relación se pide: La de los meses.

En el precepto al que nos referimos se produce una anomalía del mismo cariz que la que acabamos de señalar: Expresándose que se relacionan **categorías** de gastos, algunos de los elementos incluidos en la relación no pertenecen a dicho grupo, al igual que el viernes no pertenece al grupo de los meses del año. Si bien el término «categoría de gasto» no es técnico sino más bien vulgar y, en principio, no tiene unos límites definidos es razonable entender que se refiere a grupos de gastos distintos pero unidos entre sí por una serie de características comunes. Pues bien, en la relación del precepto al que nos referimos, al lado de «categorías» de gastos como las materias primas y aprovisionamientos o los servicios exteriores, aparecen «los gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, entendiéndose por tales el personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados». Una «categoría de gasto» comparable con los servicios exteriores o los gastos de aprovisionamiento hubiese sido los gastos de personal, pero no los gastos específicos de personal que se relacionan. Resulta tan ilógico como incorporar el viernes a la lista de meses.

Lo que caracteriza a los gastos de personal que se incluyen en la relación es que constituyen costes directos imputables a productos o programas.

No resulta ni lógico ni comprensible que si lo que pretende la norma es que solamente se imputen costes directos, se haga este matiz en exclusiva respecto de los costes de personal y no del resto, pues, como ya hemos señalado, la alusión a que los gastos estén «directamente

relacionados» con la actividad de investigación y desarrollo si se hace en el sentido de no admitir ningún tipo de coste indirecto no nos parece que de la misma pueda derivarse esta consecuencia.

En resumidas cuentas, los únicos costes indirectos que están expresamente excluidos son los de personal. Respecto de los demás la deficiente redacción de la norma nos lo impide conocer.

Además, el carácter restrictivo de los costes de personal admisibles nos parece criticable. ¿Qué razón lleva a no admitir como coste de investigación a efectos de la deducción el salario del director del centro de investigación? La imputación del mismo a los distintos proyectos que en dicho centro se lleven a cabo es de lo más racional y sin embargo fiscalmente no es admisible si el mismo no se encuentra adscrito a un producto o proyecto.

Por lo que respecta a la referencia al «precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado», se produce aquí una subordinación de la terminología contable a la estructura de la deducción, denominándose «gasto» al valor total del inmovilizado, debido a que la base de cálculo de la deducción por «gastos de investigación y desarrollo» respecto de la parte correspondiente al activo fijo es precisamente el valor por el que los elementos de aquél se incorporan al patrimonio de la empresa.

- Por otra parte, la norma exige otros requisitos en relación con los gastos: El de su aplicación efectiva a la investigación y el desarrollo y uno de tipo formal, la individualización por proyectos tanto conceptual como cuantitativamente.

La aplicación efectiva entendemos que se produce si el gasto es real y se consume en el desarrollo del proyecto de investigación.

La individualización por proyectos entendemos que significa que la imputación de los gastos a los proyectos conste formalmente clasificada por conceptos y cuantías. Se trata de un aspecto formal y accesorio que quizás debería haber otra localización en este artículo.

En resumidas cuentas, del apartado primero del artículo segundo del Real Decreto 1622/1992 no es fácil sacar muchas conclusiones positivas. Del mismo tan sólo se puede deducir que a efectos del incentivo que examinamos van a ser válidos aquellos gastos cuyas categorías relaciona (directos de personal a los que se refiere, materias primas y aprovisionamientos, activo fijo y servicios exteriores), no siéndolo, por lo tanto otros, tales como los financieros; que es necesario que este tipo de gastos estén relacionados directamente con la actividad de investigación y desarrollo y aplicados a su realización, sin que esta imprecisa expresión nos permita conocer cuáles son los límites de la base de la deducción, que los gastos se realicen para el desenvolvimiento de las actividades empresariales y, por último, que consten atribuidos a los proyectos.

• En el apartado segundo del artículo dos se refiere a los gastos por proyectos financiados o encargados a terceros.

En el punto segundo de este trabajo nos hemos referido ampliamente a la mayoría de los temas que se desprenden de dicho apartado y no vamos a extendernos más sobre el particular. Tan sólo a modo de resumen señalamos a continuación los distintos gastos externos a que hace mención la norma y su consideración como aplicables o no a efectos de la deducción:

Tipo de gasto	Persona o entidad que realiza la investigación o el desarrollo	Consideración a efecto de la deducción
Financiación proyectos ajenos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Universidad Pública o Centro de Investigación en España o resto CEE.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicable.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Otros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplicable.</li> </ul>
Proyectos encargados a terceros: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizados en España y bajo directrices del sujeto pasivo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cualquiera.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicable.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Universidad Pública o Centro de Investigación en España o resto CEE.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicable.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sociedades de un grupo en régimen de declaración consolidada (5).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicable.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Otros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No aplicable.</li> </ul>

#### 4. Determinación de la base de la deducción.

Identificados los gastos de investigación y desarrollo, para poder aplicar la deducción es necesario separar los que son de «activo fijo» de los que son «intangibles», ya que los porcentajes de deducción aplicables a unos y a otros son distintos, como ya señalamos anteriormente.

(5) En la corrección de errores se cambia lo inicialmente publicado para establecer, como era lógico, que son ambas las sociedades que deben estar en el régimen de declaración consolidada: La que ejecuta el proyecto y la que lo encarga.

La parte de la deducción cuya base son los gastos de activo fijo se calcula no sobre el importe de las amortizaciones de dichos activos, sino sobre el total valor de los mismos de tal manera que el año en que se adquieren o producen se practica la deducción por aquéllos. Por esta razón, en el párrafo cuarto del artículo dos del Real Decreto 1622/1992 se establece que se consideran gastos de activo fijo el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material o inmaterial, es decir, el importe por el que están valorados.

Los gastos intangibles son el resto de los conceptos que a efectos de la deducción son susceptibles de ser considerados como gastos de investigación y desarrollo.

- Antes de la aplicación de los porcentajes y como paso previo para poder obtener la base de cálculo de la misma, procede la minoración del 65% de las subvenciones obtenidas para financiar los gastos de investigación y desarrollo. Aunque la norma no lo especifica, lo lógico será 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.

En la norma no se explica cómo operar en aquellos supuestos en los que la subvención se recibe con posterioridad a la realización de un proyecto de investigación o desarrollo. Parece que lo congruente en estos casos sería incrementar la cuota a pagar del ejercicio en que se abone la subvención en el importe del menor crédito fiscal que su recepción provoca como consecuencia de esta disposición, siempre y cuando la deducción ya haya sido aplicada.

#### **IV. DESAFECTACION DEL ACTIVO FIJO DE LA ACTIVIDAD DE INVESTIGACION Y DESARROLLO**

El Real Decreto 1622/1992 contiene una norma según la cual la deducción por gastos de investigación y desarrollo correspondiente a gastos de activo fijo se pierde en el supuesto de desafectación de los elementos del inmovilizado material o inmaterial de la actividad de investigación o desarrollo.

La desafectación no supone la pérdida total de la deducción, sino sólo de la parte de la misma proporcional al valor no amortizado de los elementos del activo fijo por cuya adquisición o producción se tuvo derecho al incentivo.

Además, en caso de operar esta norma por producirse la desafectación, la pérdida parcial de la deducción se produce sin perjuicio de los derechos que hubiesen podido corresponder a la deducción por inversiones, que en su momento no pudieron hacerse efectivos por la incompatibilidad de ésta con la deducción por gastos de investigación y desarrollo.

Si cuando se produce la desafectación el crédito por la deducción correspondiente a los elementos desafectados ya ha sido utilizado, la forma de hacer efectiva la pérdida de este derecho es mediante el incremento de la cuota a ingresar por el propio sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el cual sucede dicha desafectación.

Conforme a lo expuesto, la desafectación de un bien del inmovilizado material o inmaterial de la actividad de investigación o desarrollo, cuya adquisición o producción dio lugar al nacimiento del derecho a la deducción por gastos de investigación y desarrollo obliga al sujeto pasivo a proceder del siguiente modo:

- Determinar la parte de la deducción por gastos de investigación y desarrollo proporcional a la parte no amortizada del elemento del inmovilizado desafectado.
- Determinar, en su caso, la parte de la deducción por inversiones que hubiese correspondido por la adquisición o producción del elemento desafectado proporcional igualmente a la parte no amortizada del mismo.
- Obtener la diferencia entre las dos cantidades calculadas previamente y, en caso de que la deducción por gastos de investigación y desarrollo ya hubiese sido utilizada, añadirla a la cuota a ingresar del ejercicio en el que se produce la desafectación.

En el ejemplo que exponemos a continuación se llevan a cabo todos estos pasos. Se trata de una sociedad que con fecha 1 de enero de 1992 adquirió un equipo informático para su aplicación en el desarrollo de un proyecto llevado a cabo en su centro de investigación. El precio de adquisición fue de 12.000.000 de pesetas y se decide amortizar en cuatro años (6). El 1 de enero de 1993 el equipo es desafectado del proyecto y dedicado a otras aplicaciones ajenas a la investigación. La adquisición de este equipo dio derecho a una deducción por gastos de investigación y desarrollo de 3.600.000 pesetas (30%).

La liquidación a que da lugar la desafectación es la siguiente:

<b>Valor de Adquisición</b>	<b>Amortización anual</b>	<b>Amortización acumulada</b>	<b>Valor neto</b>
12.000.000	3.000.000	3.000.000	8.000.000

(6) También por corrección de errores se introduce una modificación al texto originario en lo que se refiere al deber de mantenimiento de la inversión afecta: Sólo es válida la amortización según tablas para el cálculo del ritmo al que se entiende «consumida» la deducción.



Cálculo de la parte proporcional de la deducción I + D a la parte no amortizada del equipo:

$$\frac{3.600.000 \times 8.000.000}{12.000.000} = 2.400.000$$

Cálculo de la deducción por inversiones en activo fijo nuevo imputable:

$$0,05 \times 8.000.000 = 400.000$$

A ingresar:

2.000.000

Este mecanismo difiere de otros que también vinculan el derecho a un beneficio fiscal al mantenimiento de la inversión, como son los establecidos para la deducción por adquisición de activos fijos nuevos y la exención por reinversión, ya que en estos casos la condición de mantenimiento temporal de la inversión se refiere a unos períodos fijos y determinados y el incumplimiento de la misma da lugar a la pérdida total del derecho.

## V. EFICACIA TEMPORAL DEL REAL DECRETO 1622/1992

El Real Decreto 1622/1992 entendemos que plantea problemas respecto a su fecha de entrada en vigor y también respecto a su eficacia retroactiva.

- Por lo que respecta a la entrada en vigor, la norma comentada no contiene declaración expresa al respecto, por lo que habrá que estar a lo establecido en el artículo 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (precepto que aunque entendemos queda derogado tácitamente por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ya que en su art. 52.1 establece que para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones administrativas habrán de

publicarse en el diario oficial que corresponda, tal derogación no se produce hasta el 27 de febrero de 1993, fecha de entrada en vigor de esta ley), según el cual «para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones de carácter general habrán de publicarse en el Boletín Oficial del Estado y entrarán en vigor, conforme a lo dispuesto en el artículo primero del Código Civil».

La mención al artículo primero del Código Civil, hoy debe entenderse referida al artículo segundo, que en su párrafo uno establece que «las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, si en ellas no se dispone otra cosa».

Al no disponerse nada en el Real Decreto 1622/1992 sobre su entrada en vigor, la misma, por aplicación del Derecho común, habría de producirse a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado.

La publicación de este Real Decreto en el Boletín Oficial del Estado se llevó a efecto el día 31 de diciembre de 1992 pero no creemos que pueda ser considerada como «completa» hasta el día 21 de enero de 1993, en el que se publica la corrección de errores, dado el número y la naturaleza de las correcciones introducidas. De los nueve párrafos que incluyen modificaciones respecto a la primera publicación (nueve párrafos en una norma que sólo ocupa dos caras del Boletín Oficial del Estado) siete contienen cambios que representan alteraciones sustanciales del contenido de la norma, tales que, de no haberse producido los efectos de la norma serían muy distintos en algunos aspectos. Los veinte días siguientes a la publicación «completa», si entendemos por tal la de la corrección de errores, se cumplen el día 10 de febrero de 1993, fecha en la que, de acuerdo a esta interpretación, la norma entraría en vigor.

La determinación de la norma aplicable en materia tributaria se lleva a cabo en relación al momento del nacimiento de la obligación tributaria. Este momento se conoce en nuestro Derecho como «devengo» del tributo y con carácter general, la legislación aplicable a cada obligación tributaria es la vigente a la fecha del devengo. En el Impuesto sobre Sociedades el devengo se produce el último día del período impositivo, el cual, en la mayoría de los casos, se corresponde con el año natural. Es discutida por la doctrina la eficacia de las normas en los impuestos periódicos en el tiempo transcurrido entre el comienzo del período impositivo y la entrada en vigor de la norma producida con anterioridad al momento del devengo utilizándose la expresión retroactividad impropia o falsa retroactividad para definir este efecto. No vamos a tomar parte en esta discusión pues el aspecto que nos interesa en relación con la eficacia del Real Decreto 1622/1992 es la extensión retroactiva de sus efectos al ejercicio 1992 y ésta no es consecuencia de una irretroactividad impropia, sino de una retroactividad «auténtica» (en el sentido que por la doctrina se da a esta expresión) y declarada expresamente en su disposición final única, ya que como hemos visto, la entrada en vigor de la norma se produce en 1993.

Llegados a este punto tenemos que referirnos al artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978 en el cual se establece el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales y a la interpretación tanto jurisprudencial como doctrinal que se ha hecho de este principio.

Hay que distinguir, por lo que al principio de irretroactividad de las normas se refiere, entre leyes y reglamentos. En relación con las leyes la doctrina del Tribunal Constitucional, puesta de manifiesto entre otras Sentencias en las de 20 de julio de 1981 y 4 de febrero de 1983, se basa en limitar el alcance del principio a las leyes sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, sin que dentro de estos últimos puedan incluirse los llamados «derechos adquiridos», admitiendo la retroactividad en otros casos pero atendiendo al grado de la retroactividad (como se señala en la Sentencia de 16 de julio de 1987, siguiendo esta doctrina de origen germánico). Así, si la norma regula hechos realizados en el pasado bajo el imperio de otra norma (retroactividad en grado máximo), la legitimidad de ésta sería muy difícil de admitir. Si la norma regula hechos todavía no cerrados o concluidos (retroactividad en grado medio o mínimo) hay que ponderar entonces la lesión que con la retroactividad pueda producirse en la seguridad jurídica, y, por otra parte, los motivos que indujeron al legislador a dotar a la nueva ley de este alcance retroactivo.

Por lo que respecta a los reglamentos, representantes de la doctrina administrativa como García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández sostienen la irretroactividad de los mismos en la medida que establezcan cualquier limitación al administrado. Señalan estos autores que «el reglamento es, por su propia naturaleza, una norma subordinada ... cuya virtud se reduce a complementar las determinaciones superiores del legislador, cuyo alcance concreto no puede modificar ni alterar, sólo, pues, si la retroactividad está en la ley que el reglamento desarrolla podrá éste concretarla, pero hacerlo en ausencia de determinación legal implica una clara transgresión de sus límites respecto a la ley».

«Los derechos adquiridos, las situaciones individuales ya establecidas en firme, no deben constituir un freno para la voluntad superior del legislador, supuesto el carácter abierto del sistema de ordenación social consagrado por la Constitución, pero sí han de seguir siéndolo para un aparato organizativo que carece de otros poderes que los que aquella voluntad superior expresamente le confiere, entre los que no figura ésta de destruir por su propia virtud situaciones ya consolidadas».

El fundamento de esta postura lo encuentran los autores citados en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Administrativo que establecía que «los actos de la Administración serán válidos y producirán efecto desde la fecha en que se dicten», si bien «excepcionalmente podrá otorgarse eficacia retroactiva cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y asimismo cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas», precepto cuyo contenido ha sido reproducido en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El Real Decreto 1622/1992 en gran medida regula aspectos de la deducción por gastos de investigación y desarrollo que con anterioridad carecían de tratamiento y respecto de los cuales es difícil manifestarse sobre si la nueva norma establece restricciones a derechos o intereses legítimos que estuviesen amparados en la regulación anterior, pero también es cierto que en otros aspectos sí que establece restricciones inexistentes anteriormente, como es el caso de la deducción del 65% de las subvenciones concedidas para el cálculo de la base de deducción o el mantenimiento de la inversión afecta a los proyectos de investigación y desarrollo.

Por estas razones, al margen de otras posibles extralimitaciones que a la norma legal puedan suponer algunas disposiciones de este Real Decreto, consideramos que la eficacia retroactiva que expresamente se establece para los gastos de investigación y desarrollo efectuados desde 1 de enero de 1992, supone una infracción de los límites legales.

## VI. COMENTARIO FINAL

Por lo que hemos expuesto creemos que la aplicación de la norma no va a estar exenta de controversias y que las incertidumbres que se derivan de aquellos aspectos cuya regulación es confusa o incompleta dificultarán su cumplimiento.

Siendo importante esta cuestión lo son aún más las extralimitaciones que de la norma legal pueden haberse producido en el Real Decreto 1622/1992. Sin atrevernos a manifestarnos sobre el tema, no queremos sin embargo terminar sin, al menos, plantearlo. Y es que no deja de resultarnos chocante que si la única consecuencia que puede derivarse de la regulación legal de la deducción por gastos de investigación y desarrollo, conforme a la redacción dada al artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, es que se aumentan, en relación con el régimen anterior, los tipos de deducción aplicables a los incrementos en los gastos de esta índole y que, lo que parece deducirse es una voluntad del legislador por elevar este tipo de incentivos, de la regulación reglamentaria, en muchos supuestos, vaya a resultar una disminución de los beneficios fiscales, fruto de medidas como la minoración de las subvenciones de la base de cálculo de la deducción o del deber de mantenimiento de las inversiones afectas a los proyectos. Estos aspectos entendemos que pueden estar poniendo límites que el legislador no pretendía establecer. La palabra desde luego la tienen los Tribunales, si tienen ocasión de manifestarse sobre el tema, pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990, que declaró nulos determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, creo que es un buen precedente para reflexionar sobre la cuestión.