

LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL: HISTORIA Y ACTUALIDAD

CARLOS RIVAS SÁNCHEZ

*Profesor del Departamento de Hacienda Pública.
Universidad de Málaga*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Extracto:

La larga permanencia de los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español se ha caracterizado por un doble movimiento hacia una cada vez mayor generosidad nominal y una mayor complejidad de los preceptos que los regulan. Esto es especialmente cierto en el caso de la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, permanentemente acusada, además, con bastante frecuencia, de ser en la práctica inaccesible para las pymes y de carecer de claridad conceptual. Para una mejor comprensión de los anteriores problemas, se realiza un repaso a la evolución histórica que ha dado como resultado la actual configuración de los incentivos fiscales a la innovación en nuestro Impuesto sobre Sociedades; una estructura, además, que la reforma fiscal de finales de 2006 se ha lanzado a remodelar. A continuación, se analiza en detalle la normativa reguladora vigente deteniéndonos en aquellos apartados que se revelan más problemáticos a la hora de su aplicación práctica. Por último, se ofrece un resumen valorativo del anterior análisis y se esbozan posibles líneas de reforma para los instrumentos fiscales estudiados.

Palabras clave: incentivos fiscales, Investigación y Desarrollo (I+D), Innovación Tecnológica y reforma fiscal.

Sumario

1. Introducción.
2. Evolución histórica de los incentivos fiscales a las actividades innovadoras en el IS español.
 - 2.1. Tratamiento de las actividades innovadoras en la base del IS.
 - 2.2. Tratamiento de las actividades innovadoras en la cuota del IS.
3. Los incentivos fiscales por actividades innovadoras en la actualidad.
 - 3.1. La definición de los conceptos de I+D e Innovación Tecnológica en la Ley del IS.
 - 3.2. El esquema de la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica.
 - 3.3. La deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
 - 3.4. La libertad de amortización y la amortización acelerada vinculada a la I+D.
4. Tratamiento contable de los desembolsos por actividades de I+D.
 - 4.1. Concepto contable de I+D.
 - 4.2. Consideración general de los gastos de I+D y requisitos para su activación.
5. Resumen y valoraciones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Existe un alto grado de consenso teórico acerca del hecho de que una cierta clase de actividades catalogadas como innovadoras, entre las que ha ocupado tradicionalmente un lugar primordial la I+D, contribuyen de manera muy especial a un mayor crecimiento económico, y, al mismo tiempo, no son proporcionadas en un nivel óptimo por el mercado. El corolario político de esta idea es que la Administración debería, primero, determinar la posibilidad y oportunidad de mejorar el nivel de estas actividades dentro de su ámbito de actuación, y, en segundo lugar, definir e implementar las medidas más efectivas para lograr lo anterior.

Dentro de la batería de mecanismos de estímulo a la innovación privada con que cuenta el sector público se encuentran las subvenciones y los incentivos fiscales. Generalmente se admite que el instrumento más clásico, las subvenciones, permiten ser más selectivo con respecto al campo tecnológico o al tipo de proyecto innovador que se busca impulsar. Los incentivos fiscales, en cambio, tratan de beneficiar al conjunto de las empresas dedicadas a la innovación cualificada (OCDE, 1998). Con independencia de sus ventajas frente a las subvenciones (neutralidad, menores costes administrativos, etc.), los incentivos fiscales presentan inconvenientes (reclasificación de gastos para adaptarse a la definición fiscal, ineficacia, etc.)¹.

En España, los incentivos fiscales a la innovación, con una larga tradición y una presencia creciente en el esquema del Impuesto sobre Sociedades (IS en adelante), no han escapado a los cuestionamientos anteriores. De hecho, el problema que ha hecho surgir este estudio han sido las persistentes acusaciones de inaccesibilidad, falta de claridad conceptual o sesgo a favor de las grandes empresas de nuestros incentivos fiscales a la innovación. Consideramos que conviene indagar, entonces, si este tipo de problemas es consustancial a los incentivos fiscales o se deben, más bien, a características de su diseño que pueden corregirse. Concretamente, el objetivo de nuestro trabajo es el de, a través de un repaso de su regulación legal, conocer los aspectos más problemáticos de los incentivos fiscales a la innovación en nuestro país. Pretendemos, así, determinar sus déficit y ámbitos de mejora, y apuntar soluciones a algunas de las dificultades halladas.

A estos efectos, el esquema seguido por nuestro trabajo es el siguiente: en primer lugar, se ofrece un repaso de la evolución histórica de los incentivos fiscales a la innovación en nuestro país, puesto que creemos que resulta de interés conocer los impulsos de política económica o las circunstancias que han ofrecido como resultado final la actual configuración.

¹ Véase LÓPEZ LABORDA y ROMERO JORDÁN (2001), para un repaso de las ventajas y desventajas de los incentivos fiscales a la inversión.

En segundo lugar, se realiza una descripción detallada de los incentivos vigentes en la actualidad, a partir de un estudio del texto legal que los regula y, asimismo, de los pronunciamientos de la Administración tributaria en torno a la aplicación de estos incentivos en la práctica, fundamentalmente a partir de las discrepancias surgidas en este ámbito entre esta y los contribuyentes.

En tercer lugar, se presta atención al tratamiento contable de los gastos e inversiones relacionados con actividades innovadoras para dejar completada la visión del tratamiento legal de estas actividades.

Dejamos para el final una recapitulación y valoración de los aspectos más llamativos hallados en el curso del estudio anterior. Junto a ello, se sugieren algunas modificaciones orientadas a mejorar el funcionamiento práctico de los incentivos fiscales estudiados.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS ACTIVIDADES INNOVADORAS EN EL IS ESPAÑOL

En este apartado queremos ofrecer una breve referencia a la evolución histórica del tratamiento fiscal en la legislación española, concretamente en el IS, de las actividades privadas de carácter innovador. Las normas fundamentales sobre las que debe pivotar un estudio de esta cuestión son las leyes reguladoras del anterior IS (Ley 61/1978) y del vigente en la actualidad (Ley 43/1995; en la actualidad, Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; TRLIS, en adelante). Son las sucesivas y persistentes modificaciones experimentadas por estas normas las que explican el aspecto actual de incentivos a las actividades innovadoras². De esta manera, a continuación haremos referencia a las que juzgamos son los impulsos legislativos más importantes recibidos por los incentivos fiscales a la innovación en el IS español, distinguiendo entre aquellos aplicados en la base del impuesto y los aplicados en la cuota³.

2.1. Tratamiento de las actividades innovadoras en la base del IS.

Para la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, los gastos de las sociedades debían tener el carácter de «necesarios para la obtención de los ingresos» (art. 13 Ley 61/1978) para poderse deducir en la base imponible del tributo. Este requisito dio lugar, en el plano teórico y en el práctico, a

² No se hará referencia al período anterior a 1978, donde nuestras leyes fiscales ignoraban prácticamente al fenómeno de la I+D. La legislación que estaba en vigor hasta ese momento únicamente hacía una referencia expresa a los gastos e inversiones en investigación en el artículo 52 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica, que permitía una deducción de hasta un 50% de la base imponible en la cuota proporcional de esta Contribución por los gastos e inversiones en investigación directamente aplicados a las explotaciones. Con carácter más general, en el Texto Refundido del IS de 23 de diciembre de 1967, donde se regula el Fondo de Previsión para Inversiones, se establece la posibilidad de materializar las dotaciones a dicho Fondo en «laboratorios y equipos de investigación aplicada a los fines propios de la empresa» (art. 40).

³ Para un análisis más detallado de la evolución histórica de estos puede consultarse RIVAS SÁNCHEZ (2006).

numerosas discusiones acerca de lo que debía entenderse por gasto necesario ⁴. Aquella norma tan sucinta, además, no incorporaba un tratamiento específico para los gastos de I+D. De este modo, en la práctica, y a partir de lo establecido en sus preceptos dedicados a la determinación de la base imponible, se desprende que a las empresas que realizaran gastos corrientes en programas de investigación se les presentaba la posibilidad de optar entre deducirlos como tales gastos, según su naturaleza, o bien activarlos en caso de que el proyecto terminase con éxito, y amortizar el inmovilizado inmaterial resultante en función de su depreciación efectiva.

El Reglamento de aquel IS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, regulaba, en relación con el crédito fiscal por investigación o desarrollo, que se estudia más adelante, la necesidad de contabilizar como inmovilizado inmaterial las inversiones en «programas de investigación o desarrollo de nuevos productos». Junto a este crédito fiscal surge la posibilidad de amortizar estos activos inmateriales de acuerdo con el plan que presente el sujeto pasivo, formulado a su conveniencia (art. 209 RD 2631/1982). Por otro lado, se introducía aquí la posibilidad de amortizar como gastos de proyección plurianual, en un plazo máximo de cinco años, los desembolsos ligados a estos programas en caso de que los proyectos se considerasen fallidos (art. 67 RD 2631/1982). Así, las inversiones en investigación o desarrollo terminaban recibiendo un tratamiento más favorable que los restantes inmovilizados inmateriales, ya que, como regla general, en relación a estos únicamente estaba permitida la amortización fiscal cuando se tratase de elementos adquiridos mediante contraprestación (art. 66 RD 2631/1982).

El nuevo marco de la imposición societaria introducido por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, tenía como uno de sus objetivos primordiales la determinación de la base imponible del impuesto a partir del resultado contable corregido en las excepciones tipificadas en la propia ley, lo cual suponía un importante cambio con respecto a la regulación anterior. En el terreno que nos ocupa, puede observarse cómo ofrece un tratamiento más favorable para los gastos corrientes e inversiones en actividades innovadoras de las sociedades:

- a) En la medida en que en el texto de la ley no menciona la consideración que deben recibir estos gastos, se ha de acudir al vigente Plan General de Contabilidad (véase apartado 4 de este trabajo), según el cual los gastos calificados como de I+D se considerarán, por regla general, gastos corrientes, si bien cabe la posibilidad de activarlos siempre que se cumplan ciertas condiciones; y todo ello sin que una u otra elección condicione el derecho a practicar la deducción en cuota, como sí ocurría con la normativa anterior.
- b) Se concede libertad de amortización para los activos afectos a actividades de I+D (salvo edificios, a los que se permite una amortización acelerada) y para los gastos de I+D activados [art. 11.2 d)] ⁵.

⁴ Véase GONZÁLEZ POVEDA (1988), por ejemplo.

⁵ No obstante, de una manera bastante singular, los activos vinculados a actividades de I+D venían gozando, *de facto*, de libertad de amortización a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización, que en su artículo 35.2 expresaba lo siguiente: «Existirá libertad de amortización durante cinco 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 siete años para los edificios asignados a tales actividades». A pesar de la existencia de diferentes opiniones sobre la vigencia y correcta aplicación de esta norma, los

2.2. Tratamiento de las actividades innovadoras en la cuota del IS.

a) Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS.

La primera deducción en cuota por realización de actividades innovadoras —que hasta la Ley 55/1999 incluirían únicamente las actividades consideradas «investigación» o «desarrollo»— apareció con la Ley 61/1978, recogida en su artículo 26, el cual, bajo el encabezamiento de *Deducción por inversiones*, regulaba de modo genérico la posibilidad de aplicar un crédito fiscal conducente a reducir la deuda tributaria de las entidades que efectuaran determinados gastos e inversiones.

El apartado cuarto del mencionado artículo 26 permitía una deducción en cuota del 10% de «las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales (...)». No había mayores especificaciones en torno a lo que debía entenderse por investigación o desarrollo; en todo caso, como se ve, las empresas debían contabilizar como un inmovilizado los desembolsos ocasionados por estos programas, independientemente de la naturaleza de aquellos, para poder beneficiarse de la deducción. La deducción por investigación o desarrollo era una de las cuatro modalidades de la deducción por inversiones, las cuales se aplicaban conjuntamente, no pudiendo superar un límite global del 20% de la cuota íntegra minorada en deducciones para evitar la doble imposición y bonificaciones.

b) Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

Entre los preceptos de la Ley 27/1984 se incluían beneficios fiscales de tipo horizontal, aplicables a todas las empresas, que no se veían afectados por la limitación temporal a su vigencia que condicionaba el resto de medidas de dicha norma. Entre estos se hallaba una nueva deducción en cuota, en principio, independiente de la anterior y compatible con ella. El objeto de esta nueva y adicional (al menos temporalmente, hasta que se dio solución al problema de duplicidad que ocasionaba) deducción eran los «gastos de investigación y desarrollo realizados por las empresas». No se incluían en esta nueva regulación mayores precisiones sobre el contenido de las actividades favorecidas.

Aquella norma distinguía entre desembolsos en activos fijos y gastos en intangibles, otorgando un tratamiento más favorable a los primeros: así pues, se fijaba esta deducción en el 15% de los gastos en intangibles y en el 30% del valor de adquisición de los activos fijos aplicados al proceso de I+D. No solo en lo que se refiere a los porcentajes aplicables resultaba esta deducción más sustanciosa que la prevista en el régimen general del IS, sino que, además, se aplicaba —al no estar prevista otra cosa en la ley— directamente sobre la cuota íntegra y sin someterse a límite alguno en relación con esta, con lo que podía absorberla totalmente.

Tribunales de Justicia admitieron su vigencia (Resolución de 30 de septiembre de 1987 del Tribunal Económico-Administrativo de Barcelona). Tal vez la mayor prueba de lo anterior es el citado artículo 35 que solo se deroga explícitamente en la Ley 43/1995, a pesar de que hubo ocasión para ello en las reformas relacionadas con aquel en fechas anteriores.

Las dudas que surgieron en torno al solapamiento de ambas deducciones, por la inconsecuencia que suponía mantener dos regímenes paralelos de incentivos fiscales sobre idénticas inversiones, se resolvieron por la vía de integrar ambas normas en una sola deducción –aunque esto no se hizo sino con ocasión de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989– que mantenía la diferenciación entre gastos en activos fijos e intangibles, y sus respectivos porcentajes de deducción, de la Ley 27/1984, pero, al mismo tiempo, obligaba a que el importe del crédito fiscal respetase los límites sobre la cuota que se contenían en el artículo 26 de la Ley 61/1978.

c) Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

En esta norma se introdujo una modificación de la deducción por gastos de I+D incorporando un esquema de tipo mixto –que, como se verá más adelante, aún subsiste– consistente en primar en mayor medida el incremento de los niveles de gasto respecto a ejercicios anteriores que el mero mantenimiento de dichos niveles año tras año. En concreto, se aplicaría, para los gastos en intangibles, un 30% (45% para los gastos en activos fijos) al exceso sobre la media de gastos de los dos años anteriores. Cuando los gastos del ejercicio no superasen el valor medio referido, se continuaba aplicando el antiguo porcentaje del 15% (30%).

CUADRO 1. *Incentivos fiscales a la innovación en el IS.*

Año	Tratamiento en base del impuesto	Crédito fiscal		
		Tipo del crédito fiscal	Traslado hacia delante (años)	Crédito fiscal máximo-porcentaje de la cuota
1978	⇒ Gastos corrientes: deducibles ⇒ Inmov. inmaterial I+D: depreciación efectiva	⇒ Nuevos productos o procedimientos: 10% de gastos programas I+D	2	20%
1982	⇒ Proyectos fallidos: amortización en 5 años máx. ⇒ Inmov. inmaterial I+D: amortizable según plan	⇒ Nuevos productos o procedimientos: 15% de gastos programas I+D	2	25%
1984	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D	⇒ Nuevos productos o procedimientos: 15% de gastos programas I+D ⇒ Gastos I+D: 15% gastos en intangibles 30% inversiones en activos fijos	4 –	20% –
1988	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D	⇒ Gastos I+D: 15% gastos intangibles 30% inversiones activos fijos	5	20%
1991	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D	⇒ Σ Gastos I+D > Media 2 años ant.: 30% gastos intangibles 45% inversiones activos fijos	5	25%
				.../...

.../...					
			⇒ Σ Gastos I+D ≤ Media 2 años ant.: 15% gastos intangibles 30% inversiones activos fijos		
1995	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D salvo edificios		⇒ Σ Gastos corrientes I+D > Media 2 años anteriores: 40%	5	35%
	⇒ Amortización acelerada para edificios ligados a I+D (10%)		⇒ Σ Gastos corrientes I+D ≤ Media 2 años anteriores: 20%		
1999	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D salvo edificios		⇒ Σ Gastos corrientes I+D > Media 2 años anteriores: 50%	5	35% (45%)
	⇒ Amortización acelerada para edificios ligados a I+D (10%)		⇒ Σ Gastos corrientes I+D ≤ Media 2 años anteriores: 30%		
			⇒ Gastos I+D personal y proyectos encargados: 10% adicional		
			⇒ Gastos IT: 10% – 15%		
2000	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D salvo edificios		⇒ Σ Gastos corrientes I+D > Media 2 años anteriores: 50%	10	35% (45%)
	⇒ Amortización acelerada para edificios ligados a I+D (10%)		⇒ Σ Gastos corrientes I+D ≤ Media 2 años anteriores: 30%		
			⇒ Gastos I+D personal y proyectos encargados: 10% adicional		
			⇒ Gastos IT: 10% – 15%		
			⇒ Σ Gastos e inversiones en TIC (solo para ERD): 10%	10	35% (45%)
2001	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D salvo edificios		⇒ Σ Gastos corrientes I+D > Media 2 años anteriores: 50%	15	35% (45%)
	⇒ Amortización acelerada para edificios ligados a I+D (10%)		⇒ Σ Gastos corrientes I+D ≤ Media 2 años anteriores: 30%		
			⇒ Gastos I+D personal y proyectos encargados: 10% adicional		
			⇒ Inversiones I+D (no inmuebles): 10%		
			⇒ Gastos IT: 10% – 15%		
			⇒ Σ Gastos e inversiones en TIC (solo para ERD): 10%	15	35% (45%)
2003	⇒ Libertad amortización para inversiones ligadas a I+D salvo edificios		⇒ Σ Gastos corrientes I+D > Media 2 años anteriores: 50%	15	35% (50%)
.../...					

.../...	⇒ Amortización acelerada para edificios ligados a I+D (10%)	⇒ Σ Gastos corrientes I+D \leq Media 2 años anteriores: 30%		
		⇒ Gastos I+D personal y proyectos encargados: 20% adicional		
		⇒ Inversiones I+D (no inmuebles): 10%		
		⇒ Gastos IT: 10% – 15%		
		⇒ Σ Gastos e inversiones en TIC (solo para ERD): 10%	15	35% (50%)

FUENTE: *Elaboración propia.*

d) *Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en lo relativo a la deducción de los gastos de I+D de nuevos productos o procedimientos industriales.*

Este precepto vino a postularse de hecho como reglamento de la deducción por inversiones en I+D. Su importancia radica en que constituye el primer intento claro de precisar el ámbito objetivo de la deducción, aclarando los conceptos de I+D e incorporando un listado de actividades que quedan excluidas de este beneficio fiscal por no considerarse I+D. Junto a ello, identifica los gastos que se incluyen en dichas actividades, efectúa una delimitación negativa de los gastos admitidos a efectos de la deducción y establece su incompatibilidad con otro tipo de ayudas fiscales.

El Real Decreto 1622/1992 recogía, asimismo, una serie de reglas centradas en los aspectos subjetivos de la actividad de I+D objeto de la deducción, que daban un trato de favor a la I+D realizada por el sujeto pasivo para sí mismo, rechazaba la realizada por encargo –las actividades realizadas para terceros no tendrán la consideración de gastos en I+D– y establecía una serie de cautelas para la encargada a terceros por el sujeto pasivo.

e) *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS.*

Esta norma, que introdujo una regulación novedosa para el IS español, fundamentaba la reforma en una serie de principios. Por lo que se refiere a los incentivos fiscales, estos quedarían justificados en función de:

- El principio de neutralidad, según el cual la aplicación del tributo no debería alterar el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado.
- El principio de competitividad, en virtud del cual el IS debe secundar las medidas de política económica destinadas a incrementar el nivel de competitividad de las empresas españolas.

En realidad, la nueva regulación del impuesto sigue casi al pie de la letra las recomendaciones recogidas en el *Libro Blanco o Informe para la Reforma del IS* realizado en 1994 (MEH, 1996). Las consecuencias de lo anterior, en cuanto al contenido de la deducción por actividades de I+D, es que se introducen importantes novedades con respecto a la regulación anterior:

- a) La nueva deducción aparece regulada de forma independiente.
- b) Las inversiones desaparecen de la base de deducción, la cual estará formada ahora por «los gastos efectuados en el período impositivo» por la realización de actividades de I+D ⁶.
- c) A consecuencia de lo anterior, se abandona la distinción entre gastos en activos intangibles e inversión en activos fijos afectos a programas de I+D, adoptándose un porcentaje de deducción único para todos los gastos cualificados, esto es, aquellos que tuviesen la consideración de I+D a efectos fiscales. No obstante, se mantiene el esquema incremental que premia en mayor medida el incremento de gasto con respecto a períodos anteriores. Se estableció un porcentaje básico del 20% a aplicar sobre los gastos de I+D del período, y otro adicional del 40% aplicable al exceso de dichos gastos sobre la media de los dos años anteriores.

f) Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La nueva redacción dada por esta ley introdujo cambios importantes en el texto del artículo 33 de la Ley 43/1995, que perfilaron de manera casi definitiva el modelo de deducción por actividades innovadoras existente en la actualidad. Las modificaciones aportadas –como la ampliación del ámbito de la deducción incluyendo el concepto de «Innovación Tecnológica», la elevación de porcentajes de deducción y límite aplicable, y el esfuerzo por delimitar con mayor claridad los supuestos que permiten y que no permiten disfrutar de la deducción– perseguían adaptar la norma a las directrices fijadas en el Plan Nacional de I+D+IT 2000-2003, el cual adopta una perspectiva más amplia en sus objetivos de incrementar el nivel de la ciencia y la tecnología en España o de elevar la competitividad de las empresas y su carácter innovador, en el sentido de acoger como actividades merecedoras de estímulo todas las de Innovación Tecnológica, concediéndole a la I+D un papel fundamental pero no único.

La incorporación del nuevo concepto queda ya anunciada en el nuevo encabezado del citado artículo 33: «Deducción por actividades de investigación científica e Innovación Tecnológica». Como se ve, el término Innovación Tecnológica ocupa el lugar que en la denominación anterior le correspondía al «desarrollo». De este modo, y a pesar de que en el cuerpo de la norma el desarrollo sigue postulándose como actividad merecedora de ventajas fiscales en el mismo plano que la investigación, la Innovación Tecnológica parecería destinada a englobar todas las actividades empresariales innovadoras diferentes de la investigación; por debajo de esta, además, por lo que se refiere a los beneficios fiscales que se prevén para ellas.

⁶ No obstante, en su momento no siempre se percibió con claridad esta transformación desde una deducción por inversiones a una deducción por gastos. En CORONA y PAREDES (1996), por ejemplo, todavía se seguía pensando que las inversiones en activos fijos formaban parte de la base de deducción.

g) Ley 6/2000, de 13 de diciembre, de medidas urgentes para el estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

Esta norma introdujo una nueva deducción en cuota, la «Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación», que apuntaba a un ámbito específico de las actividades innovadoras, pero también, como se verá, a un grupo particular dentro de las sociedades mercantiles. Así, se estableció que este nuevo incentivo fiscal solo podría ser aplicado por aquellas entidades que tuviesen la consideración de empresas de reducida dimensión, esto es, aquellas que, según el artículo 122 de la Ley 43/1995, registrasen una cifra de negocios neta en el ejercicio anterior inferior a 3 millones de euros ⁷.

Esta nueva deducción permitía minorar la cuota del impuesto en el 10% de los gastos e inversiones del período que permitan mejorar su acceso y presencia en Internet, así como su implantación en el comercio electrónico e incorporación de las tecnologías de la información y comunicación a los procesos empresariales. Las actividades cualificadas para formar parte de la base de la deducción se limitan a la adquisición e instalación de equipos informáticos, y la formación del personal para su uso.

h) Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La Ley 24/2001 introdujo dos modificaciones bastante significativas que configuraron de hecho la deducción por I+D e Innovación Tecnológica existente en la actualidad, cuya formulación solo diverge de aquella en porcentajes y ciertas normas de aplicación, como se verá más adelante.

En primer lugar, se produjo una reorganización del esquema existente en la deducción. Esta pasará a denominarse «Deducción por actividades de investigación y desarrollo e Innovación Tecnológica», y se dejará de poner la Innovación Tecnológica en relación de dependencia hacia la I+D. Ya no van a ser actividades de Innovación Tecnológica las «no incluidas en el apartado anterior», esto es, las que no encajan en la definición de I+D, sino que se proporciona de manera independiente una definición de I+D, por un lado, y de Innovación Tecnológica, por el otro. En esencia, surge una nueva sistematización que esboza la fragmentación de la deducción en dos subdeducciones, aunque sin modificar esencialmente las definiciones de los diferentes conceptos.

Se opta, además, por permitir integrar en la base de la deducción, aunque solo en la modalidad de I+D, las inversiones «en elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos». Sin embargo, a la hora de calcular el importe deducible, las inversiones siguen un régimen diferente, en cuanto que el porcentaje de deducción es único y notablemente inferior al aplicable a los gastos corrientes –el 10%– y se aplica sobre las inversiones globales; no se premian en mayor medida los incrementos en inversiones con respecto a períodos anteriores.

⁷ Hay que tener en cuenta que este parámetro se duplicó –en la redacción original de la Ley 43/1995 se situaba en 1.502.530,26 euros (250 millones de pesetas)– precisamente a partir de la Ley 6/2000. En los últimos tres años el ámbito de aplicación de esta nueva deducción ha aumentado, ya que el importe de la cifra de negocios que califica a una entidad para ser considerada empresa de reducida dimensión ha pasado a ser de 8 millones de euros según lo dispuesto por la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005.

i) Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

La Ley 7/2003 introduce una ampliación del apartado cuarto del artículo 33 de la Ley 43/1995, *Aplicación e interpretación de la deducción*, que busca reforzar la posición jurídica de aquellas entidades que crean poder aspirar a beneficiarse de esta deducción. En esta línea, se introduce la posibilidad para los sujetos pasivos de aportar a la Administración tributaria informes motivados relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, y para calificar la actividad como I+D o como Innovación Tecnológica.

j) Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Las modificaciones introducidas por esta ley suponen un aumento de la generosidad de la deducción por I+D e Innovación Tecnológica, en tanto que mejora alguno de los porcentajes y límites superiores aplicables. La más reseñable es el aumento del porcentaje de deducción adicional por gastos de I+D –aquel que se aplica a los gastos por personal investigador o por proyectos encargados a entidades calificadas– se eleva del 10% al 20%.

k) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Con la aprobación de este precepto se produce, en principio, un cambio de rumbo en relación con los incentivos fiscales a las inversiones en el IS. Si hasta entonces el grupo créditos fiscales ligados a determinados desembolsos no hizo más que crecer en extensión y generosidad, ahora se dispone la eliminación gradual de casi todas estas deducciones en cuota. La razón expuesta es que «[E]n muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión» (Preámbulo de la Ley 35/2006).

La deducción por I+D e Innovación Tecnológica también se ve afectada por este recorte, aunque en su caso concurren una serie de particularidades reseñables. En primer lugar, la eliminación gradual a la que se ve sometida es bastante más leve que la del resto de deducciones: en efecto, para su cálculo en los periodos 2007 y 2008-2011 se le aplica un coeficiente reductor de 0,92 y 0,85, respectivamente. Esta es una reducción que, por un lado, coincide porcentualmente con la rebaja en el tipo de gravamen del impuesto que también prevé la nueva ley, y, por otro lado, resulta bastante más leve que la aplicable, de forma general, al resto de deducciones, un 20% anual a partir de 2007.

En segundo lugar, se autoriza al Gobierno a introducir «un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones

a la Seguridad Social a favor del personal investigador» (Ibídem), que consistiría en un 40% de la cuota empresarial.

Por último, la nueva ley se preocupa por incorporar un precepto (disp. adic. 23.^a) que parece dejar la puerta abierta al mantenimiento del modelo de incentivos a la I+D vigentes hasta ese momento. O que, por lo menos, reconoce la necesidad de considerar más detenidamente la cuestión antes de decantarse por un modelo de beneficios fiscales a la innovación empresarial. En concreto, se prevé la presentación por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, dentro del último semestre de 2011⁸, de un estudio en torno a la eficacia de todos los incentivos y ayudas a la I+D y a la innovación vigentes durante el período 2007-2011, para, en su caso, adecuarlos «a las necesidades de la economía española, respetando la normativa comunitaria».

3. LOS INCENTIVOS FISCALES POR ACTIVIDADES INNOVADORAS EN LA ACTUALIDAD

En este apartado hacemos un repaso crítico a la normativa actual reguladora de la deducción en cuota del IS por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, a partir de un estudio detallado de su extenso contenido. No obstante, antes de entrar de lleno en esta cuestión, revisamos las definiciones más autorizadas de los conceptos que forman la base de la deducción, tal y como aparecen en una serie de manuales metodológicos editados por la OCDE. En segundo lugar, se analiza la más reciente y específica deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Por último, se estudia un beneficio fiscal aplicable en la base del impuesto como es la libertad de amortización por actividades de I+D.

3.1. La definición de los conceptos de I+D e Innovación Tecnológica en la Ley del IS.

A continuación se analizan los conceptos de I+D e Innovación Tecnológica tal y como se detallan en la normativa fiscal española (concentradas en casi su totalidad en el art. 35 TRLIS), con la ayuda de las definiciones aportadas por los Manuales de FRASCATI y OSLO, de la doctrina tributaria, y, asimismo, de las respuestas de la Administración a las consultas planteadas por los contribuyentes, que permiten valorar en la práctica el sentido de aquellas definiciones.

3.1.1. La delimitación conceptual de las actividades de I+D e Innovación Tecnológica.

Para poder completar el análisis de los incentivos fiscales a la innovación utilizados en la práctica tributaria es imprescindible pararse a considerar uno de los aspectos que se revelarán más pro-

⁸ Nótese que, precisamente, a partir de 2012 queda totalmente suprimida la posibilidad de devengar nuevos créditos fiscales por actividades de I+D e Innovación Tecnológica de acuerdo con el artículo 35 del TRLIS.

blemáticos a la hora de su implantación: la definición de actividad de innovación cualificada, que señala los requisitos que ha de cumplir una actividad empresarial determinada para poder disfrutar de un incentivo fiscal.

Las definiciones fiscales de los conceptos de I+D, Innovación Tecnológica o Invención que incorporan las diversas legislaciones nacionales derivan en muy importante medida de lo establecido por los expertos de la OCDE en una serie de publicaciones. Desde los años sesenta del siglo pasado, esta institución ha mostrado interés por dotarse de un conjunto de definiciones y métodos estadísticos homogéneos para sus encuestas, en relación con la I+D primero y con la Innovación Tecnológica más tarde, con el objetivo de facilitar la elaboración de estadísticas e indicadores fiables y comparables que permitan mejores análisis del papel de las actividades innovadoras en los diferentes países. En esta línea, han dado lugar a una serie de definiciones relativas a los diferentes conceptos relacionados con la innovación, recogidas fundamentalmente en los conocidos como Manual de FRASCATI (OCDE, 2002) y Manual de OSLO (OCDE y Eurostat, 1997, 2005)⁹. Como se comenta más abajo, las ideas rectoras en torno al concepto de innovación que inspiran uno y otro son diferentes.

Es cierto que las definiciones incluidas en las normas fiscales cumplen una función distinta de la atribuible a las definiciones de los manuales metodológicos de la OCDE. En el primer caso, responden a las necesidades propias de un incentivo fiscal particular que trata de delimitar su campo específico de aplicación, buscando simultáneamente permitir la existencia de un incentivo operativo e impedir una utilización abusiva o ineficiente de este instrumento. Ahora bien, en la medida en que las normas tributarias nacionales se nutren de las definiciones expuestas en estos manuales, les conceden valor de referencia en un apartado vital del diseño de los incentivos fiscales a la innovación.

3.1.1.1. La definición de los conceptos de I+D en el Manual de FRASCATI.

En el pórtico del apartado de definiciones de este tratado se halla la siguiente declaración: «La investigación y el desarrollo (I+D) comprenden toda labor creativa realizada de forma sistemática con el objetivo de acrecentar el cuerpo de conocimientos, incluidos el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y usar dicho cuerpo de conocimientos para descubrir nuevas aplicaciones». Caben aquí tanto la I+D formal como la I+D realizada de modo informal u ocasional en otros departamentos distintos al de investigación (§ 64, OCDE, 2002)¹⁰.

⁹ Los Manuales de FRASCATI y OSLO aparecieron por primera vez en 1963 y 1992, respectivamente. En nuestro trabajo vamos a operar con las definiciones incluidas en la segunda edición del Manual de OSLO (OCDE y Eurostat, 1997), con la intención de limitarnos a recoger las explicaciones que han tenido presente los legisladores nacionales a la hora de implantar los diferentes incentivos fiscales a la innovación vigentes en estos momentos. De habernos centrado en la última edición (OCDE y Eurostat, 2005) esto no hubiera ocurrido. En cuanto al objeto de nuestro estudio, la principal novedad que aporta la nueva edición es el definir formalmente las *innovaciones organizativas* y las *innovaciones de marketing*. No obstante, allí mismo se reconoce que estas definiciones están aún siendo desarrolladas y no están tan implantadas como las de *innovación de producto* e *innovación de proceso* (§ 18, *Ibidem*).

¹⁰ § 63 (OCDE, 2002). Traducimos *experimental development* directamente como *desarrollo*, y no como *desarrollo experimental* para no alterar el conjunto de términos de uso corriente empleado en relación con las actividades innovadoras. Tradicionalmente se ha venido identificando simplemente como *desarrollo* el segundo término del binomio I+D, que a su vez es una traducción del término inglés «R&D», abreviatura convencional de *Research and Experimental Development*. Véase, no obstante, más abajo para la importante distinción entre *desarrollo experimental* y *desarrollo previo a la producción*.

Más adelante, se especifica que dentro del término I+D han de entenderse incluidas tres actividades:

- a) Investigación básica: trabajos experimentales o teóricos dirigidos a obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o uso concreto.
- b) Investigación aplicada: tiene los mismos rasgos que la anterior, con la salvedad de que está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.
- c) Desarrollo: labor sistemática basada en conocimientos ya existentes obtenidos de la investigación o la experiencia práctica, y dirigida a la fabricación de nuevos materiales, productos o dispositivos, a la puesta en marcha de nuevos procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes (§ 65, *Ibidem*).

Una vez expuestos los conceptos básicos, el Manual de FRASCATI efectúa una delimitación negativa de la I+D, tratando de identificar las actividades que a pesar de guardar algún tipo de afinidad con la anterior deben quedar excluidas de su ámbito estricto. Así, se intenta la identificación de las actividades periféricas no consideradas I+D en dos etapas. En primer lugar, se señala que una serie de actividades de base científica o tecnológica, muy relacionadas con la I+D en cuanto a conocimientos, instituciones, profesionales implicados y funcionamiento, no deben, sin embargo, considerarse I+D a efectos de las encuestas: se trata de la enseñanza, los servicios de información científica o tecnológica, las actividades previas a la producción industrial y las actividades auxiliares a la I+D (§ 65-83, *Ibidem*).

En segundo lugar, la siguiente sección del Manual de FRASCATI intenta fijar con mayor detalle el límite entre la I+D y las actividades afines que se han enumerado más arriba en casos que podrían considerarse limítrofes. Se ofrece como punto de partida un criterio básico: la I+D se caracteriza, frente a otras actividades afines, por presentar un componente apreciable de novedad y por dilucidar una incertidumbre científica o tecnológica, identificándose esta con «un estado de cosas donde la solución de un problema no resulta manifiesta para alguien que está al tanto del cuerpo básico de conocimientos y técnicas pertenecientes al área de que se trate» (§ 84, *Ibidem*).

Finalmente, se ofrecen unos criterios específicos para tratar de establecer con la mayor precisión posible qué es I+D en los casos en que esta limita con otras actividades que no merecen tal consideración en los siguientes ámbitos problemáticos: enseñanza y formación; otras actividades científicas y tecnológicas afines; otras actividades industriales ¹¹; y actividades de apoyo indirectas.

¹¹ Aquí se busca fijar la separación entre los conceptos de *desarrollo experimental* (integrante de la I+D) y *desarrollo previo a la producción*, el cual comienza una vez que la novedad está sustancialmente implantada, se dirige a la construcción de modelos de demostración y prueba, y se centra en los aspectos usuales –no experimentales– de toda fase de producción. El criterio delimitador entre uno y otro es el de considerar como I+D toda actividad dirigida a introducir mejoras en el producto o proceso, mientras que, por el contrario, dejaría de ser I+D cuando los productos o procesos estén implantados en sus aspectos básicos y el objetivo principal de la actividad es el de abrir mercados, o realizar la planificación previa, o conseguir un funcionamiento equilibrado de los sistemas de control o producción. No obstante, se reconoce la dificultad de aplicar esta pauta de manera inequívoca en todos los sectores industriales.

3.1.1.2. La definición de los conceptos de I+D e Innovación Tecnológica en el Manual de OSLO.

El enfoque del Manual de OSLO se basa explícitamente en un cambio de postura en torno a la concepción del proceso de innovación como un proceso lineal asumida por el Manual de FRASCATI. De hecho, se viene a reconocer algo que se apuntaba en este: la innovación va más allá de la pura definición de I+D. En consecuencia, ahora se afirma la existencia de interrelaciones mutuas entre las etapas de creación, difusión y aplicación del conocimiento, así como entre las instituciones dedicadas a ellas. El término *Sistema Nacional de Innovación* sirve para referirse a esta nueva concepción que considera que la innovación es un proceso complejo y sistemático situado en el núcleo de la economía del conocimiento (§ 8, OCDE y Eurostat, 1997). El término más abarcador que recoge estas innovaciones es el de *Innovación Tecnológica*.

Para el Manual de OSLO la Innovación Tecnológica es «Innovación Tecnológica de productos y procesos», concepto que, en una primera descripción (§ 24, *Ibidem*), enuncia del siguiente modo:

- a) La Innovación Tecnológica a nivel de producto consiste en la implantación o comercialización de un producto con mejores prestaciones, de tal modo que permitan procurar al consumidor, objetivamente, nuevas o mayores utilidades.
- b) La Innovación Tecnológica a nivel de proceso consiste en la implantación o adopción de métodos de producción o distribución nuevos o sustancialmente mejorados. Puede implicar cambios en los equipos, el personal, los métodos de trabajo, o en todos ellos a la vez.

Más adelante, se aclara que «una Innovación Tecnológica se tiene por realizada cuando se introduce en el mercado (innovación de producto) o cuando se emplea en un proceso de producción (innovación de proceso). La Innovación Tecnológica comprende una serie de actividades científicas, tecnológicas, organizativas, financieras y comerciales». Por otro lado, se establece que el requisito mínimo para que una actividad tenga esta consideración es que el producto o proceso sea novedoso, o esté sustancialmente mejorado, en lo que respecta a la empresa particular, sin que sea preciso que constituya una novedad absoluta a nivel mundial (§ 130-131, *Ibidem*).

A efectos de lo previsto en las definiciones básicas comentadas, se trata de precisar qué se entiende por (§ 133-142, *Ibidem*):

- a) Producto nuevo desde el punto de vista tecnológico: aquel cuyas cualidades tecnológicas o usos previstos difieren sustancialmente con respecto a los productos fabricados hasta ese momento. Esta innovación puede implicar tecnologías totalmente novedosas, o bien basarse en la combinación de tecnologías preexistentes a las que se da un nuevo uso, o bien proceder de la utilización de nuevos conocimientos.
- b) Producto tecnológicamente mejorado: producto preexistente del que se ha logrado mejorar o aumentar sustancialmente su rendimiento, ya sea por una rebaja en su coste o por unas mejores prestaciones.

- c) Innovación Tecnológica de proceso: adopción de métodos de producción novedosos (o sustancialmente mejorados), incluidos los métodos de distribución comercial. Pueden conllevar cambios en los equipos o en la organización de la producción, o en ambos, y pueden derivarse de la utilización de nuevos conocimientos.

Una vez proporcionado el concepto de Innovación Tecnológica, el Manual de OSLO procede a indicar lo que ha de entenderse por «actividades» de Innovación Tecnológica, las cuales serán todas aquellas «de tipo científico, tecnológico, organizativo, financiero y comercial, incluidas las inversiones en nuevos conocimientos, al cabo de las cuales se logra –o al menos van encauzadas en esa dirección– implementar un producto o proceso nuevo desde el punto de vista tecnológico, o uno mejorado. Algunas de estas actividades son claramente innovadoras, mientras que otras no son novedosas aunque sí necesarias para llevar a cabo la referida implementación (§ 177, *Ibidem*)».

A continuación se proporciona un listado de actividades que han de considerarse en general como de Innovación Tecnológica (§ 182-191, *Ibidem*)¹². Estas actividades, agrupadas en tres bloques, serían: a) Adquisición y producción de conocimientos (I+D tal y como quedaban definidas en el Manual de FRASCATI; más tecnología incorporada y desincorporada); b) Actividades de preparación de la producción (utillaje e ingeniería industrial; el diseño industrial; otras adquisiciones de bienes de capital; y el inicio del proceso de producción); y c) Comercialización de los productos nuevos y mejorados (cabén aquí la fase previa de investigación de mercados, las pruebas de mercado y la publicidad de lanzamiento).

Por último, se establece una delimitación negativa (§ 155-176, *Ibidem*). En particular, se dan las pautas para distinguir entre Innovación Tecnológica y otro tipo de innovaciones empresariales o industriales que no acreditarán, por varias razones, este carácter. De esta forma, quedan fuera las modificaciones de poca relevancia por tener un grado insuficiente de novedad o por ser simples mejoras estéticas. Así, quedan descartadas, entre otras, las siguientes actividades: el abandono de un proceso de producción o el dejar de comercializar un producto, la mera sustitución o ampliación del inmovilizado, o la producción adaptada al cliente.

3.1.2. Concepto de I+D.

En el artículo 35 del TRLIS, al tratar de definir el concepto I+D, se diferencian claramente cinco apartados:

a) Investigación.

Definida como «indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico (...)», comprende de manera inequívoca aquella actividad que en el Manual de FRASCATI se denominaba investigación básica. También

¹² Aunque de ellas, se puntualiza, únicamente la I+D y la adquisición de maquinaria con nueva tecnología lo serán incondicionalmente. El resto, tendrán o no esta consideración en función de las razones por las cuales sean llevadas a cabo (§ 18, OCDE y Eurostat, 1997).

parece claro que la investigación aplicada, aquella «dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico», tiene cabida en este concepto tributario ¹³.

De la anterior definición se pueden extraer las siguientes características:

- a) La investigación debe ser original, novedosa. BOSCH (2002) lo interpreta en el sentido de no ser copia o imitación de otra anterior, ya sea en lo que respecta al modo como en lo que respecta a los fines (conocimientos) perseguidos ¹⁴. Ahora bien, ¿cuál es el grado de novedad exigido? El autor citado sostiene que el alcance de esta novedad ha de ser absoluto, a nivel mundial, sin que pueda calificarse como investigación aquella actividad que solo es novedosa desde el punto de vista subjetivo de la empresa individual.
- b) Ha de tratarse de una actividad planificada, es decir, cada entidad ha de tener la voluntad de organizar este tipo de actuación, ordenando recursos para llevarla a cabo. El Manual de FRASCATI parece aplicar un criterio más laxo, por cuanto considera I+D no solo la formal sino también la realizada de modo informal u ocasional en otros departamentos distintos al de I+D. Sin embargo, siempre ha de ser realizada de forma sistemática.
- c) El objetivo de esta actividad ha de consistir en aumentar el saber científico y tecnológico.
- d) No se le exige un resultado. La investigación conserva su carácter con independencia del desenlace positivo o negativo de esta ¹⁵. En definitiva, la investigación, y la I+D en general, se caracteriza por perseguir aumentar los conocimientos y los logros novedosos, pero el hecho de que estos intentos terminen siendo infructuosos no altera su condición.
- e) No se excluye ninguna disciplina científica o tecnológica como campo cualificado de la investigación ¹⁶.

b) Desarrollo.

Se define como la «aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos

¹³ MARTÍNEZ GINER (2003) no comparte esta opinión, puesto que considera que la investigación aplicada –en la medida en que trata de poner a disposición de los fines de la empresa los conocimientos adquiridos– queda más bien subsumida bajo el concepto tributario de desarrollo, que este autor identifica con «la puesta en funcionamiento de la investigación». Por nuestra parte, pensamos que, desde una perspectiva lineal del proceso innovador, se presentarían indudablemente situaciones limítrofes en las que resultaría complicado determinar si estamos ante investigación aplicada, o bien se ha entrado ya en el desarrollo experimental. Sin embargo, desde otro punto de vista, no parece arriesgado afirmar que la definición fiscal acoge tanto la investigación básica como la aplicada, toda vez que allí no se hace cuestión de los motivos de la actividad indagadora.

¹⁴ Se basa en las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) a consultas vinculantes de 26 de diciembre de 2000 y 28 de diciembre de 2000.

¹⁵ Como se apunta en DÍAZ, LÓPEZ-SANTACRUZ, TOMÉ y UCELAY (1996), se fomenta la mera realización de la I+D, sin importar que termine dando lugar o no a hallazgos de valor económico para la empresa.

¹⁶ Para TOBES (2003), sin embargo, cuando más adelante se realiza la delimitación negativa de la I+D e Innovación Tecnológica, se excluye como investigación la prospección en materia de ciencias sociales, si bien –añade– esta exclusión parece limitarse a los estudios de mercado.

procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes». En este caso, la definición de desarrollo contenida en el Plan General de Contabilidad aporta aquí una nota aclaratoria de gran interés: «Desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación *hasta que se inicia la producción comercial*».

La correcta identificación del concepto de desarrollo es especialmente importante por tratarse de la actividad que delimita la actividad de I+D frente a otras que no tendrán esta consideración. Por eso, es de utilidad la anterior nota aclaratoria recogida en la legislación mercantil. En todo caso, los caracteres esenciales de esta actividad, fijados por la práctica y la doctrina administrativas, serían los siguientes:

- a) No implica la realización previa de investigación por parte de la propia entidad que lleva a cabo el desarrollo; los conocimientos científicos aplicados pueden obtenerse por cualquier otra vía.
- b) También hay una exigencia de novedad en los productos y procesos que se pretendan obtener, aunque también se admite como desarrollo la mejora tecnológica sustancial de los ya existentes¹⁷. En principio, el criterio de novedad que habría que aplicar sería el mismo que a la investigación. Por otro lado, ya hemos observado cómo el Manual de FRASCATI, a la hora de deslindar la I+D de otras actividades, caracteriza a la primera por incluir un componente de novedad «apreciable», pero también por resolver una incertidumbre científica o tecnológica. En el Manual de OSLO sí se explicita qué ha de entenderse por producto o proceso nuevo, aunque estas definiciones han de tomarse con cautela, toda vez que están realizadas desde el punto de vista del más amplio concepto de Innovación Tecnológica¹⁸. En cuanto a la doctrina administrativa, la DGT (contestación a consulta de 27-06-2001), considera que el desarrollo de un nuevo producto es I+D cuando permita conseguir unas condiciones, aplicaciones y características técnicas que difieran sustancialmente de las existentes en el mercado, de tal modo que ello permita entender que se trata de un nuevo producto. Por lo que respecta al concepto de «mejora tecnológica sustancial», resulta muy difícil descifrar su verdadero contenido debido a su falta de precisión. De este modo, se presta a valoraciones subjetivas muy diversas en todo momento; más aún si el problema que se plantea es determinar si la actividad que se pretende calificar es desarrollo o Innovación Tecnológica. Por ello, esta cuestión hay que observarla desde una doble perspectiva: no basta con determinar qué es nuevo o en qué caso un producto o proceso ha mejorado sustancialmente, para ello nos podrían bastar las definiciones del Manual de OSLO, sino que ha de establecerse, además, la línea separadora entre desarrollo e Innovación Tecnológica dentro de esta mejora técnica sustancial.
- c) Los nuevos servicios, como producción de las empresas del sector servicios, parecerían quedar fuera del concepto tributario de desarrollo, en la medida en que se hace referencia explícita a «la *fabricación* de nuevos materiales o productos». No obstante, la DGT, en

¹⁷ Para COSÍN (1996), en ambos casos es un mismo requisito de novedad. Se basa en su distinción entre innovación radical, aquella dirigida a la obtención de productos o procesos nuevos, e innovación incremental, aquella que busca una mejora sustancial de productos o procesos preexistentes.

¹⁸ A pesar de ello, este parece ser el criterio empleado por la Administración: según contestación a consulta de la DGT (04-09-2000) se entiende por proceso mejorado aquel en que se reducen los costes o el tiempo de producción, con el consiguiente aumento de competitividad.

contestación a una consulta (09-10-2000), señala que ha de interpretarse el término producto en sentido amplio, «como todo resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, lo que sin duda incluye los servicios».

c) Planos, prototipos y proyectos piloto.

También tendrán carácter de I+D «la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial».

Esta puntualización es la primera que realiza el legislador en su intento de proporcionar un concepto más pormenorizado de I+D, identificando una serie de actuaciones empresariales concretas que han de asimilarse a la I+D a efectos fiscales. Hemos de observar que se trata de actividades que se sitúan en la frontera entre desarrollo experimental y desarrollo previo a la producción.

El prototipo, como modelo originario del nuevo producto, se utiliza para efectuar las pruebas, controles y modificaciones oportunos que conduzcan hacia el producto definitivo. De esta suerte, hasta que se llegue a ese punto, los gastos realizados han de tener la consideración de desarrollo. No obstante, la ley hace referencia únicamente al primer prototipo, con lo cual parece excluir como I+D a los que puedan seguir en el proceso descrito. En el mismo sentido se pronuncia la DGT (contestación a consulta 27-12-2002): «(...) dentro de las etapas referidas de desarrollo del vehículo nuevo [Definición conceptual; Desarrollo del vehículo; Construcción del primer prototipo; Pruebas sobre este; Ingeniería de producción; etc.] se incluyen como desarrollo la construcción de un primer prototipo no comercializable no comprendiéndose las pruebas sobre el mismo¹⁹».

d) Muestrario de productos nuevos.

Caben dentro de la I+D, a efectos fiscales, «el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos». A dichos efectos, se entiende «como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental».

Este supuesto ha sido uno de los más cuestionados de la definición de I+D, provocando numerosas consultas a la Administración tributaria y aclaraciones posteriores, que seguirían a las contestaciones de aquellas. Así, las especificaciones en torno a lo que ha de entenderse por lanzamiento de nuevo producto y por nuevo producto proceden originariamente de una contestación a consulta de la DGT (23-12-1997) donde se establecían dichos criterios²⁰. Junto a ello, la consulta ofrecía un par de explicaciones adicionales que, de momento, no se han incluido en el texto legal: 1.º) La novedad del producto no ha

¹⁹ En FRANCIS LEFEBVRE (2003) se aboga por una visión menos estricta, de tal manera que se incluyan como I+D todos aquellos prototipos que la empresa considere oportunos dentro de la fase de desarrollo experimental.

²⁰ Incorporadas a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

de derivarse, necesariamente, de un previo proceso o actividad de I+D; 2.º) Se entiende como novedad esencial la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de mezclas o combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el objeto de crear un producto nuevo; y 3.º) Únicamente se admite la realización del muestrario prototipo, excluyendo los sucesivos a partir de este.

e) Creación de *software*.

«La concepción de *software* avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información», también se considerará I+D.

Hay que tener en cuenta que el desarrollo de programas informáticos es una parte integrante de numerosos proyectos que, en sí mismos, no tienen ningún componente de I+D. No obstante, el Manual de FRASCATI admite su calificación como I+D siempre que se produzca un avance en el campo informático; por tanto, la actualización a una versión más potente, la mejora o la modificación de un programa o de un sistema ya existente, pueden calificarse como I+D si aportan progresos científicos o tecnológicos que dan lugar a mayor conocimiento. Por el contrario, el uso de *software* para una nueva aplicación o finalidad no constituye en sí mismo un progreso.

RUIZ ZAPATERO (2000) opina que esta definición es enormemente limitativa, ya que existe un enorme campo de actividades de *software* entre medias del «progreso científico o tecnológico significativo» y de la «actividad habitual y rutinaria», que deberían poder calificarse como I+D si se recurriese a la definición básica de esta actividad, es decir, el *software* es un producto más que interviene «en el diseño de nuevos productos o sistemas de producción», así como en la mejora tecnológica de estos. De este modo, no parece adecuado exigir, además, el requisito de ser por sí mismo un progreso científico o tecnológico. BOSCH (2002) opina igualmente que esta definición es en exceso restrictiva y representa una exigencia prácticamente inalcanzable tanto para las empresas informáticas como para el resto que realicen programas informáticos aplicados a su actividad.

En la práctica, según MARTÍNEZ GINER (2003), la Administración tributaria ha interpretado de manera también restrictiva el alcance del concepto discutido. Así, no se admite como I+D la creación de páginas Web y bases de datos sobre Internet (DGT, 29-01-2001), ni la adquisición de tecnología avanzada (DGT, 27-02-2001), por parte de las empresas que permita modernizar el *software* utilizado, ya que no aparecen nuevos conocimientos técnicos, sino adquisición de aplicaciones informáticas ya existentes en el mercado. En todo caso, no descarta esta doctrina su inclusión como Innovación Tecnológica.

3.1.3. Concepto de Innovación Tecnológica.

a) Innovación Tecnológica.

Para nuestra legislación fiscal, es Innovación Tecnológica «la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de

los ya existentes». Se añade que productos o procesos son aquellos «cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad».

Lo primero que cabe constatar en la definición básica de Innovación Tecnológica es la similitud que guarda con la de desarrollo en cuanto a su orientación al ámbito de la producción. Tanto en un caso como en otro se exige novedad o mejora sustancial; e incluso en la definición de Innovación Tecnológica se añade una nota explicativa sobre lo que ha de entenderse por producto o proceso nuevo, que podría servir perfectamente para la actividad de desarrollo ²¹. Aun más, si atendemos a la aparición del concepto de Innovación Tecnológica como actividad merecedora de estímulo fiscal, se recordará que esta se configuraba de manera negativa frente a la I+D, como una actuación empresarial de menor alcance a la que, por ello, se otorgaban menores porcentajes de deducción.

De acuerdo con esto, parece oportuno abordar el análisis de la definición que encabeza este subapartado intentando aportar los criterios que a nuestro entender delimitan la Innovación Tecnológica frente al desarrollo o, más en general, frente a la I+D. Esta labor, por otra parte, resulta inexcusable a la hora de la aplicación práctica de los incentivos fiscales a las actividades innovadoras contenidos en la Ley del IS. Así, consideramos que los criterios diferenciadores de la Innovación Tecnológica frente a la I+D son fundamentalmente los siguientes:

1. El grado de novedad exigido. Como expresa la DGT en contestación a consulta (16-02-2001), para que una actividad se califique como Innovación Tecnológica basta con que se produzca meramente una novedad subjetiva y no objetiva, como en el supuesto anterior, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista de la entidad innovadora aun cuando estos existan ya en el mercado, si bien con características y aplicaciones distintas ²². Por otra parte, esta aclaración coincide plenamente con las propuestas del Manual de OSLO comentadas más arriba. Cabe observar, por último, que este criterio de «novedad» meramente subjetiva para delimitar la Innovación Tecnológica frente a la I+D también podría ser válido para determinar si una «mejora sustancial» en un producto o proceso es I+D o Innovación Tecnológica.
2. Vinculación a resultados. Como se señala expresamente, la Innovación Tecnológica está vinculada a unos resultados, que se plasmarán en un avance tecnológico. Ante esta declaración no parecería admisible que se otorgara el carácter de Innovación Tecnológica a una actividad que resultase infructuosa. Este razonamiento parece confirmado precisamente por la excepción que, como se verá más adelante, se concede a las actividades de diagnóstico tecnológico encargadas a una serie de entidades, de las que se dice se calificarán como Innovación Tecnológica «con independencia de los resultados ²³».

²¹ Esto mismo ha entendido la Administración tributaria si se atiende a la contestación de la DGT a una consulta (27-06-2001.) Véase comentario más arriba.

²² RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2003) contemplan este como un claro criterio de distinción que ayuda a dotar de seguridad jurídica la aplicación de los beneficios fiscales correspondientes. Asimismo, abogan por incorporarlo a la normativa legal, ya que no es una apreciación que pueda deducirse de la actual redacción.

²³ Obsérvese que este requisito resultaba aún más imperativo en el anterior concepto tributario de Innovación Tecnológica, que exigía de esta unos resultados que consistieran, no ya en «un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos (...)», sino directamente en «la obtención de nuevos productos (...)».

3. Orientación hacia el mercado. Mientras que en la definición de desarrollo se habla de fabricar nuevos productos y diseñar nuevos procesos como objetivo último, en el caso de la Innovación Tecnológica la perspectiva se amplía hasta abarcar la introducción del producto en el mercado. En efecto, el Manual de OSLO describe las actividades de Innovación Tecnológica como todas aquellas actividades científicas, tecnológicas, organizativas, financieras y comerciales que logran, o bien están encauzadas hacia ello, la implementación de nuevos productos o procesos, versiones mejoradas de estos. Algunas de ellas son claramente innovadoras, mientras que otras, si bien no son novedosas, resultan necesarias para la referida implantación.

b) Planos, prototipos y proyectos piloto.

El tenor de esta ampliación del concepto tributario de Innovación Tecnológica es idéntico que el que ya hemos analizado para la I+D, de tal modo que sirven las mismas valoraciones realizadas en ese subapartado. Obsérvese, en todo caso, la importancia que tiene efectuar una distinción clara entre Innovación Tecnológica e I+D en un supuesto como el presente, donde actividades empresariales susceptibles de obtener beneficios fiscales muy diferentes son explicadas con los mismos términos.

c) Actividades de diagnóstico tecnológico.

Son aquellas actividades tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales (RD 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología), con independencia de los resultados en que culminen.

d) Base de la deducción.

Aunque el análisis de la base de la deducción de la actividad de Innovación Tecnológica del artículo 35 del TRLIS habría de pertenecer a apartados siguientes, ha de hacerse mención aquí a esta cuestión dado que, con su regulación, el legislador en realidad termina por redondear la definición básica.

En este sentido, y a pesar de las dificultades discutidas para distinguir entre Innovación Tecnológica y otro tipo de actividad, el artículo 35 del TRLIS resuelve una parte del problema, por lo que respecta a los efectos prácticos de la aplicación de esta deducción en cuota, por la vía de ofrecer en forma de lista cerrada los gastos e inversiones concretos, empleados en actividades de Innovación Tecnológica, cualificados para la deducción. Para MARTÍNEZ GINER (2003), el acabar recurriendo a este tipo de relación pormenorizada de conceptos admitidos a efectos del incentivo fiscal pone de manifiesto la escasa utilidad –y poca relevancia tributaria– de un concepto genérico, y algo impreciso, como el de la Innovación Tecnológica.

De otro modo: no todos los desembolsos en actividades calificables como Innovación Tecnológica disfrutan de la «Deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica», únicamente aquellos que –además de tener la condición de Innovación Tecnológica de acuerdo con las definiciones genéricas anteriores– se identifiquen con los siguientes conceptos:

- a) «Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales (...)». En la medida en que dichos proyectos pueden dirigirse tanto a la Innovación Tecnológica como a la I+D resulta particularmente decisivo señalar cuál es, en este sentido, el alcance del proyecto encargado, ya que los porcentajes aplicables en uno u otro caso son muy diferentes. Por supuesto, parece claro que el proyecto ha de haber producido resultados, como toda Innovación Tecnológica, para optar a la deducción salvo que el contenido de este sean las actividades de diagnóstico tecnológico apuntadas más arriba.
- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción (incluida la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto), así como la elaboración de muestrarios textiles. En definitiva, se da cabida así a la Innovación Tecnológica constituida, en terminología del Manual de OSLO, por actividades de preparación de la producción, necesarias para la obtención (o mejora) de los nuevos productos o procesos.
- c) Adquisición (a personas no vinculadas al sujeto pasivo) de tecnología en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños, siempre que supere el millón de euros. Esta previsión se aparta del espíritu general de la deducción del artículo 35 del TRLIS, que se caracteriza por intentar promover de forma directa las inversiones en innovación. En este caso no se habla siquiera del encargo de actividades innovadoras a terceros, sino de la mera adquisición de propiedad industrial. El Manual de OSLO las encuadra dentro de las actividades de Innovación Tecnológica de «Adquisición y producción de conocimientos relevantes de carácter novedoso para la empresa». Es preciso aclarar que, tanto en este texto como en la legislación española que estamos analizando, dicha adquisición de tecnología avanzada no es Innovación Tecnológica por definición, sino en función de la aplicación que se le pretenda dar; de manera que si la finalidad de la nueva tecnología no es la de obtener nuevos productos o procesos, o versiones mejoradas de los ya existentes, resultaría una innovación no clasificable como Innovación Tecnológica.
- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares (...). En este caso, la ley ha realizado una ampliación del concepto de Innovación Tecnológica que no podía derivarse de lo expresado en la definición básica analizada más arriba. De hecho, si uno acude al propio Manual de OSLO puede comprobar que allí se dice expresamente que «la implantación de una norma de calidad como ISO 9000 no constituye una Innovación Tecnológica a menos que de ello derive una mejora sustancial en la producción o distribución de bienes o servicios». Esta previsión, tal como está planteada, ignora la definición de Innovación Tecnológica previa, a menos que el legislador haya pretendido que la obtención del certificado de cumplimiento de normas

de calidad implica siempre una mejora sustancial, lo cual no resulta admisible. Más bien se parece optar por no condicionar la obtención de los certificados a un perfeccionamiento de los productos o procesos. En todo caso, para eliminar dudas sobre la aplicación de este precepto, se identifican como Innovación Tecnológica los gastos ocasionados por la consecución del certificado de calidad, pero se excluyen los ocasionados por la consecución de esa calidad que después se certifica.

3.1.4. Actividades no consideradas I+D ni Innovación Tecnológica.

Las definiciones de las diferentes actividades innovadoras finaliza en el apartado tercero del artículo 35 del TRLIS con una delimitación negativa, donde se reseñan una serie de actividades empresariales, en mayor o menor medida innovadoras, o próximas o relacionadas con estas, a las que la ley niega simultáneamente tanto su carácter de I+D como de Innovación Tecnológica, habitualmente por resultar de menor alcance que las calificadas de este modo más arriba, o por no responder a su finalidad específica. Podría pensarse que la función de este apartado es intentar aclarar los conceptos definidos más arriba mediante una técnica idéntica a la empleada por los manuales metodológicos de la OCDE, es decir, a través de la enumeración de una serie de actividades que se entienden situadas en el límite entre las calificadas para el incentivo fiscal y las que no.

Entendemos que esta enumeración de actividades sirve esencialmente para efectuar una delimitación algo más precisa que la proporcionada por las definiciones positivas. No obstante, frente a todas las exclusiones que siguen impera la salvedad de que estemos, en los diferentes casos particulares que puedan presentarse dentro de una entidad, ante una modificación que suponga una auténtica Innovación Tecnológica ²⁴.

Este grupo de supuestos excluidos se presenta en tres bloques, definidos cada uno de ellos por un rasgo esencial, que más adelante el legislador intenta puntualizar bajando a señalar actividades muy concretas. De este modo, no se considerarán actividades de I+D ni de Innovación Tecnológica las siguientes:

- a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. Cabría servirse de este precepto para deducir la pauta elemental que aclararía unas de las cuestiones más controvertidas a la hora de aplicar en la práctica los incentivos fiscales que nos ocupan, esto es, la determinación del grado de novedad exigible o de la importancia de la mejora efectuada tal que permite a una actuación ganarse la calificación de Innovación Tecnológica. Entre las actividades excluidas se citan:

²⁴ Algo más cuestionable resulta el criterio expresado en MCyT (2002), donde se opina que parece lógico entender, tal y como explícitamente expresaba la Ley 43/1995 del IS –hasta la reforma introducida por la Ley 55/1999, en que fue eliminada esta previsión–, que los supuestos excluidos se pueden considerar I+D o Innovación Tecnológica siempre que formen parte de un proyecto que reúna los requisitos pertinentes. Entendemos que esta delimitación negativa que nos ocupa persigue precisamente señalar cuáles son los límites de dichos proyectos. De otro lado, no parece que la supresión en el texto legal de la previsión citada invite precisamente a tomarla en cuenta.

- Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos.
 - La adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.
 - Los cambios periódicos o de temporada ²⁵.
 - Las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. Se proclama aquí que para que una actividad tenga la consideración de Innovación Tecnológica, ha de producirse en una fase anterior a la producción industrial, comercial o competitiva. En el proceso de innovación se pone en juego básicamente la creatividad, frente al carácter repetitivo y rutinario de las tareas que forman parte del proceso de producción. La enumeración de actividades contenida en relación con este precepto intenta identificar las actuaciones empresariales que se sitúan en el inicio de lo que ha de tenerse ya por producción comercial, a la vista de las dificultades existentes para conocer dónde está la separación entre unas y otras. En particular, las actividades excluidas serán las siguientes:
- La planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas del diseño industrial y de la ingeniería de procesos de producción. Para el legislador, estamos aquí ante unas actividades pertenecientes ya a la fase de producción competitiva, a pesar de que aún no haya comenzado la producción en serie. Las actuaciones excluidas se situarían, así, justo al final del proceso innovador, donde, por utilizar los conceptos del Manual de FRASCATI, ha concluido la fase de desarrollo experimental, y se inicia el desarrollo previo a la producción o preproducción, exterior este al proyecto de I+D ²⁶.
 - La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de I+D o de innovación.
 - La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.
 - El control de calidad y la normalización de productos y procesos. Estamos ante un caso igual al anterior, en la medida en que constituye otra etapa de la producción comercial.

²⁵ En este sentido, y utilizando también el reparo de esfuerzo rutinario, la DGT expresaba, en contestación a consulta comentada ya en relación a otros aspectos más arriba (27-12-2002, NFC017020; consulta V0074/2002), que «las modificaciones periódicas que se realizan en un vehículo existente (la consultante pertenece a la industria de la automoción) y cuyo objetivo es introducir nuevos desarrollos de componentes, mejores técnicas, avances de seguridad, calidad modificaciones de diseño, etc., deben excluirse del concepto de I+D e Innovación Tecnológica». En un sentido, podría considerarse que en estos casos el criterio negativo adjudicado a la periodicidad podría estar en contradicción con el criterio de sistematización o planificación para que una actividad pueda tener la consideración de Innovación Tecnológica.

²⁶ La DGT en contestación a consulta (22-10-1997) no admitía la calificación de estas actividades, a diferencia del Manual de OSLO, ni aun cuando fuesen necesarias para la implantación de las innovaciones, ya que a pesar de que «los nuevos procesos de producción pueden venir exigidos por la obtención de un nuevo producto como consecuencia de una actividad de investigación y desarrollo», en sí mismos no constituyen tal actividad.

Se podría tratar de una exigencia para la obtención de los nuevos productos o procesos, o sus mejoras, y aun así tampoco se admitiría.

- La prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado. De este modo, el legislador opta por dejar fuera de los conceptos tributarios de innovación estas actividades. No obstante, el Manual de OSLO sí admite como Innovación Tecnológica los estudios de mercado previos al lanzamiento de un producto, en el mismo sentido que admite otras actividades relacionadas con el lanzamiento de nuevos productos como la publicidad y las pruebas de mercado. Para el Manual de FRASCATI, las ciencias sociales y humanidades pueden formar parte del ámbito de la I+D; el requisito que se les exigiría para ello es el común: presentar un componente apreciable de novedad, o bien, dilucidar una incertidumbre científica o tecnológica.
- El establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización.
- El adiestramiento y la formación del personal relacionadas con las actividades de I+D e Innovación Tecnológica.

c) La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.

3.2. El esquema de la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica.

Se puede afirmar que el artículo 35 del TRLIS regula dos modalidades de deducción, por un lado, la *deducción por actividades de investigación y desarrollo*, y por otro lado, la *deducción por actividades de Innovación Tecnológica*. Esto es así en la medida en que, a pesar de la manifiesta relación entre las actividades cubiertas por una y otra, y de algunas previsiones que regulan de manera idéntica para ambas determinados supuestos, hay notables diferencias en cuanto a la determinación de la base de cálculo de la deducción y porcentajes aplicables. La diversidad en el tratamiento fiscal de ambos grupos de actividades es, pues, suficientemente significativa como para justificar su análisis por separado.

Entre las disimilitudes más relevantes cabrá observar cómo en ambas modalidades se prevé la inclusión de los gastos efectuados durante el ejercicio en uno u otro objeto, pero únicamente en el caso de la deducción por I+D se permite, asimismo, la inclusión de las inversiones en activos afectos a dichas actividades; los porcentajes de deducción para los gastos en Innovación Tecnológica –además de ser más reducidos– se aplican sobre el volumen total de gasto, mientras que a los gastos en I+D se les aplica un sistema mixto, donde el aumento de los desembolsos con respecto a períodos anteriores recibe un tratamiento más favorable que el mantenimiento del mismo nivel de esfuerzo año tras año; por último, la base de la deducción por I+D está abierta a todos los desembolsos que se ajusten a la definición de estas actividades, mientras que en la deducción por Innovación Tecnológica únicamente se admiten los gastos efectuados en unas categorías que aparecen enumeradas a modo de lista cerrada.

En cualquier caso, ambas modalidades de deducciones también comparten un buen número de rasgos comunes, como los requisitos a cumplir por los gastos para su admisión en la base de

cálculo, la delimitación negativa –estudiada más arriba– de las actividades no incluidas, o las normas para su interpretación. Por supuesto, las cantidades resultantes de aplicar los respectivos porcentajes en una y otra modalidad de deducción habrán de sumarse indiferenciadamente para dar lugar al importe global deducible por gastos de I+D e Innovación Tecnológica del artículo 35 del TRLIS.

3.2.1. La deducción por actividades de I+D.

3.2.1.1. Base de cálculo de la deducción.

a) Gastos de I+D.

En la actual normativa reguladora del IS el concepto de gasto se identifica con su definición contable. Junto a esta conexión con el concepto de gasto a efectos contables, el reconocimiento de un desembolso como gasto fiscal, y por lo tanto gasto deducible, exige el cumplimiento de tres requisitos: 1.º Su justificación mediante el correspondiente documento o factura; 2.º Su efectiva imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias; y 3.º Su imputación en el período impositivo de su devengo, con independencia del momento en que se paguen ²⁷.

La norma de valoración quinta del Plan General de Contabilidad, aunque dedicada al inmovilizado inmaterial, nos aclara esencialmente el destino de estos gastos, al establecer como regla general que los gastos de I+D se consideren gastos del ejercicio en que se realicen, es decir, que deben cargarse a los resultados del ejercicio a través de las diferentes cuentas de gasto, en función de su naturaleza. El hecho de que, al cierre del ejercicio y si se cumplen ciertas condiciones, puedan activarse estos gastos no afecta su inclusión en la base de cálculo de la deducción.

En cuanto a los gastos relacionados con la I+D que se podrían incluir, Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, establece que para los proyectos que realiza la empresa con medios propios de la empresa se han de valorar por su coste de producción, especificándose, en particular, una serie de conceptos como costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de I+D, costes de materias primas, etc. (véase apartado 4 de este trabajo).

Un aspecto que puede dar lugar a controversia es la inclusión como gasto de las amortizaciones de los bienes afectos a las actividades de I+D. Aunque la ley admite expresamente su consideración como gastos de I+D, no deja claro cuáles son las cantidades máximas que se podrán aplicar en cada período impositivo. La regla general con respecto a las amortizaciones en el TRLIS es la de admitirlas como gasto deducible con un límite máximo fijado en las tablas oficiales de amortización, o bien referido a este si aplican sistemas de amortización distintos del sistema lineal. Sin embargo, en el caso que nos ocupa podría argumentarse que las inversiones en I+D no tienen por qué respetar los límites fijados

²⁷ Los dos últimos requisitos están plasmados en el artículo 19 del TRLIS (apdos. tercero y primero), mientras que el primero de ellos se recoge en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

en dichas tablas, toda vez que el apartado segundo del artículo 11 del propio TRLIS concede la posibilidad de amortizar libremente los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades de I+D; excluidos los edificios, que, no obstante, se permite amortizar aceleradamente por la parte en que estén afectos a estas actividades; en concreto, se podrán amortizar en un plazo de diez años, cuando los porcentajes fijados en las tablas oficiales de amortización son notablemente inferiores. De este modo, quien optara por amortizar completamente el valor de un inmovilizado afecto a estas actividades en el período de su adquisición, estaría incluyendo en la base de la deducción no solo el importe de los gastos que tuviera en el ejercicio (incluidas amortizaciones de inmovilizado), sino el valor total de sus inversiones. En DÍAZ, LÓPEZ-SANTACRUZ, TOMÉ y UCELAY (1996) se descarta esta posibilidad y propugna, más bien, la aplicación de las amortizaciones que correspondan en función de la vida útil de cada activo. Este autor defiende su postura en base a tres argumentos: primero, a pesar de que el TRLIS permita el diferimiento de impuestos –es decir, la libertad de amortización– como incentivo para la I+D no alteraría la realidad económica de que un inmovilizado se incorpora al coste de un proyecto de I+D a través de la depreciación técnica que se recoge a través de la contabilidad; segundo, el TRLIS no califica en ningún momento como gasto las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, y no existe en la ley un concepto de gasto que no sea el de gasto contable; y, tercero, el mismo hecho de que las subvenciones recibidas, como veremos más adelante, minoren el importe de la base de la deducción únicamente por la cuantía imputada en el período, y no por su totalidad, implica la aplicación del principio contable de correlación de ingresos y gastos.

En definitiva, el importe a incluir en la base de cálculo dependerá del sistema concreto de amortización que cada entidad decida emplear por considerarlo el adecuado desde la perspectiva contable, en el sentido de que refleje correctamente la depreciación sufrida por el inmovilizado.

En cuanto a los gastos procedentes de proyectos de I+D encargados a otras empresas o instituciones, se admite expresamente su inclusión en la base de la deducción siempre que se realicen en España. Aun cuando más adelante se analizarán, igualmente, los requisitos y limitaciones para incluir los gastos realizados en el extranjero, hemos de observar, por ahora, que este precepto se dirige a fomentar las actividades de I+D en España, independientemente de que aquellos que las lleven a cabo sean o no residentes en territorio español.

Parece obvio que si, tal y como establece el artículo 44 del TRLIS, una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad, será quien encargue y pague por el proyecto de I+D, en definitiva el que asume el esfuerzo investigador, el que tenga derecho a disfrutar de ella, aplicando como base de esta las cantidades facturadas por el tercero subcontratado.

En este sentido, se dice que estos gastos por servicios exteriores se valorarán por el importe pagado para su realización. No obstante, en este contexto parece que se hace referencia más bien al devengo del precio que a su pago efectivo²⁸. Se admite la posibilidad de que el sujeto pasivo encargue estas actividades conjuntamente con otras entidades²⁹.

²⁸ Así, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2003) opinan que el término «cantidades pagadas» alude al precio de adquisición del servicio prestado, y no al pago efectivo de este servicio, ya que en tal caso únicamente podría aplicarse la deducción en el período en que se efectuase el desembolso efectivo. En MCyT (2002) son del mismo parecer.

²⁹ El apartado cuarto del artículo 16 del TRLIS regula los requisitos especiales que han de cumplir los gastos de I+D por proyectos encargados a entidades vinculadas para ser considerados deducibles.

b) Requisitos generales para los gastos a incluir.

Las tres condiciones que se les exigen a los gastos de I+D para su integración en la base de cálculo de la deducción son las siguientes: en primer lugar, los gastos han de estar directamente relacionados con las actividades de I+D; en segundo lugar, estos gastos han de aplicarse efectivamente a la realización de las actividades; y, en tercer lugar, los gastos han de constar específicamente individualizados por proyectos.

En lo que se refiere al primero de los requisitos, la determinación de cuáles hayan de ser los gastos directamente relacionados con unas actividades empresariales concretas habrá de realizarse atendiendo a la diferente naturaleza de cada uno de ellos. Para cada tipo de gasto se deberá decidir en qué consiste estar y no estar directamente relacionado con una actividad.

Según este requisito estarían excluidos los gastos indirectos derivados de estas actividades, incluso los que según la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 respondan a una imputación racional de los mismos y afecten razonablemente a ellas, y, por lo tanto, sean susceptibles de activarse junto a los costes directos.

A continuación se enumeran algunas puntualizaciones con respecto a diferentes tipos de gasto:

- **Amortizaciones:** la norma establece expresamente que se incluirán aquellas amortizaciones correspondientes a los bienes afectos a las actividades de I+D, si bien no se exige que esta afectación sea exclusiva, como sí se exigirá para aplicar la deducción por las inversiones en activos ligados a la I+D. De este modo, la DGT, en contestación a consulta (10-07-2001), admite la inclusión de la dotación a la amortización de un bien afecto solo parcialmente a un proyecto de I+D, aunque no por la totalidad de la depreciación contabilizada en el período impositivo, sino únicamente por la parte que le corresponda en función del tiempo que haya estado dedicado a las diferentes tareas.
- **Materiales consumibles:** cabría considerar, sin mayores inconvenientes, que los materiales directamente relacionados con la I+D son precisamente aquellos que se consumen como consecuencia y en el seno del proyecto de investigación.
- **Suministros:** en empresas que llevan a cabo diferentes actividades en las mismas instalaciones, este tipo de gastos por electricidad y otros abastecimientos no almacenables resulta difícil de considerar como directamente imputables a una sola tarea.
- **Personal:** cuando se trata de determinar cuál es el personal dedicado de forma directa a un proyecto de I+D no se plantean dudas a la hora de incluir a todo el personal técnico involucrado en él. Las complicaciones surgen en cuanto a incluir al personal administrativo o al dedicado a tareas auxiliares de la principal de I+D. Siguiendo la doctrina administrativa, en MCyT (2002) se plantea que la clave para identificar al personal directamente relacionado con las actividades de I+D está en aplicar simultáneamente este criterio –relación directa– con el siguiente –gastos efectivamente aplicados–. De esta manera, no basta con

que los gastos estén directamente vinculados a los proyectos de I+D, sino que deben emplearse de manera cierta en estos a lo largo del período impositivo. Así, lo relevante sería el porcentaje de su tiempo que cada empleado dedica al proyecto de investigación, sin atender a su cualificación o a la tarea concreta realizada.

El tercer y último requisito, la exigencia de que los gastos consten específicamente individualizados por proyectos resulta en una doble obligación; por un lado, cada proyecto de investigación ha de estar especificado y delimitado frente a los restantes, en caso de que se lleven a cabo varios de ellos; y, por otro lado, es preciso conocer y asignar a cada proyecto la parte de los diversos gastos que le corresponda. La DGT, en contestación a consulta (08-09-2000), no reconoce fiscalmente gastos de I+D a menos que se refieran a proyectos concretos, por lo que los gastos derivados de la puesta en marcha o del normal funcionamiento de un departamento de innovación dentro de la empresa no generaría por sí mismo el derecho a aplicar la deducción del artículo 35 del TRLIS.

De este modo, se hace necesario documentar los diferentes proyectos, de tal manera que se afirme la independencia de cada uno de ellos frente al resto y se reflejen los distintos gastos, directamente relacionados y efectivamente aplicados, que se les han de vincular. Las empresas deberían completar algún tipo de memoria técnico-económico que identifique cada proyecto. En ella se deberían especificar los diferentes gastos relacionados con él (personal investigador, técnico, auxiliar o administrativo empleado; materiales, suministros y servicios exteriores utilizados; y amortizaciones de activos empleados). Junto a ello, se debería incluir un presupuesto que mostrara detalladamente los costes incurridos en la realización del proyecto, especificando los criterios de imputación ³⁰.

c) Inversiones en inmovilizado para la I+D.

Las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o inmaterial, excluidos los inmuebles, también formarán parte de la base de la deducción, si bien este tipo de desembolso disfrutarán de un crédito fiscal significativamente menor que el que corresponde a la base formada por los gastos corrientes o del ejercicio.

Si el inmovilizado se adquiere de un proveedor externo, la base de la deducción será lo facturado por este más los gastos adicionales hasta su puesta en condiciones de funcionamiento. En caso de ser la empresa con sus propios medios quien construya el inmovilizado, la base de la deducción será el coste de producción, formado por el coste de las materias primas, costes directos y costes indirectos en la parte que razonablemente correspondan a la fase de construcción. En todo caso, la inversión ha de entenderse realizada cuando los elementos patrimoniales se pongan en condiciones de funcionamiento.

³⁰ En la práctica, la falta de un cumplimiento adecuado con este requisito por parte de las compañías está minando en gran medida la posibilidad de que terminen obteniendo este beneficio fiscal, al menos a juicio de representantes autorizados de la empresa y la asesoría fiscal. La falta de una buena disciplina contable, unida a la dificultad de comunicación entre las áreas de innovación y financiera de las entidades privadas, complica la justificación ante la Administración tributaria de la realidad de los proyectos innovadores. Véanse las declaraciones de Juan MULET, director general de la Fundación Cotec, y de Álvaro SILVA, socio de Garrigues Abogados y Asesores Tributarios, recogidas en el suplemento *Economía y Empleo* del diario *Málaga Hoy* (6/11/2005 y 11/12/2005, respectivamente).

Más adelante, se exige que el inmovilizado material e inmaterial, para poder disfrutar de la deducción, ha de estar afecto en exclusiva a actividades de I+D.

Asimismo, es preciso tener en cuenta que la deducción está condicionada a que la inversión permanezca en el patrimonio del sujeto pasivo hasta que esta cumpla su cometido específico en la actividad de I+D, a menos que su vida útil conforme a las tablas oficiales de amortización fuese menor³¹. De este modo, parece que, en principio, una vez finalizado el proyecto de investigación desaparece esta obligación de mantenimiento de la inversión. De hecho, no sería necesario esperar estrictamente hasta la finalización del proyecto, sino simplemente hasta el momento en que los elementos patrimoniales cumplan con su finalidad específica dentro de aquel. No obstante, el artículo 44 del TRLIS parece venir a rectificar esta previsión, en la medida en que establece que los elementos afectos a las deducciones de los artículos 36 a 43 del TRLIS deberán permanecer en funcionamiento durante tres años (si se trata de muebles, como es el caso), o bien su vida útil si fuera inferior. Así, ello implicaría que los activos que no estén durante todo ese tiempo afectos a un proyecto de I+D deberían mantenerse, afectándolos incluso, ahora ya sí, a otra actividad.

d) Gastos de I+D realizados en el extranjero.

Como sabemos, el requisito de no permitir la deducción más que por los gastos correspondientes a actividades de I+D realizadas en España, sean o no residentes quienes las efectúen, se relajó parcialmente en 1996, admitiendo la subcontratación por el sujeto pasivo de parte del proyecto en el extranjero siempre que esta no supere el 25% del total invertido. Esta limitación no parece operar para la adquisición en el extranjero de elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Entendemos, asimismo, que la previsión que se realiza a este respecto viene a ampliar lo expresado para las actividades encargadas a terceros, en el sentido de permitir practicar la deducción sobre cantidades pagadas para la ejecución de proyectos de I+D parcialmente realizados en el extranjero (aun que sea debiendo respetar un tope máximo)³².

De otro lado, en el caso en que la entidad que encarga la actividad resida en el extranjero y no actúe en territorio español mediante establecimiento permanente, y la entidad que realiza la actividad sí sea residente, se invierte la regla general de que el beneficio de la deducción alcance exclusivamente a quien la promueve. En este caso, como expresa la DGT, en contestación a consulta (28-12-2000, NFC012072; consulta V0108/2000), al ser desarrollada dicha actividad por un sujeto pasivo del IS por encargo de una entidad que no lo es, la posible deducción será practicada por la primera entidad, sujeto pasivo del IS, que desarrolla materialmente la actividad de I+D.

Expuesto lo anterior, no puede dejar de advertirse aquí que este rasgo proteccionista del incentivo fiscal que estudiamos –orientado a primar la actividad innovadora dentro de las fronteras espa-

³¹ A nuestro entender, esto es lo que quiere dar a entender el legislador con la remisión a la letra a) del apartado primero del artículo 11 del TRLIS.

³² RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2003), por el contrario, entienden que esta previsión no cabe aplicarse a los supuestos en que la actividad se encarga a terceros.

ñolas por encima de su mera importación— está en trance de poner en peligro el conjunto del esquema. Efectivamente, la Comisión Europea solicitó ya en julio de 2005 el levantamiento de las restricciones anteriores por considerarlas incompatibles con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea; en concreto, se considera que están violando sus artículos 43 y 49, que permiten la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. De hecho, la Comisión interpuso el 2 de junio de 2006 un recurso contra el Reino de España frente al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) sobre estas mismas bases (Asunto C-248/06). La corrección de este rasgo de la normativa parece tanto más inevitable si atendemos a que el TJCE ya falló (Sentencia de 10-3-2005, asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier*) en contra de un apartado casi idéntico del crédito fiscal por I+D en el IS francés³³.

Hay otro precepto en nuestra legislación, que se estudiará más adelante, cuyo proteccionismo es menos notorio pero que también deberá ser corregido: la deducción, del 20% adicional o del 15%, cuando las actividades de I+D o Innovación Tecnológica, respectivamente, se subcontratan con universidades, organismos o centros públicos de investigación reconocidos por la legislación española, el cual tampoco es aplicable cuando las anteriores actividades se encarguen a instituciones extranjeras.

Por lo tanto, la normativa española deberá ser reformada a corto plazo para permitir la deducción por subcontratación a entidades residentes en cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea. Comoquiera que esto no se ajusta a lo planeado originariamente en el diseño del crédito fiscal, podría tener importantes repercusiones en el presupuesto de gastos fiscales, y, así, el necesario acatamiento de esta decisión de la Comisión Europea podría llevar a una revisión en profundidad del incentivo o incluso a su eliminación.

e) Tratamiento de las subvenciones percibidas para la realización de actividades de I+D.

Cuando la actividad de I+D esté subvencionada, la base de la deducción correspondiente debe minorarse—según establece la norma— en el 65% de dicha subvención que sea imputable como ingreso en el período impositivo. Ahora bien, con esto no queda del todo claro cuál es el importe de la subvención que ha de restarse de la base de cálculo de la deducción.

La intención del legislador al incluir esta previsión parece ser, de forma manifiesta, limitar la aplicación del incentivo fiscal al esfuerzo neto realizado por el sujeto pasivo, de tal modo que no reciba un beneficio sobre otro. El minorar la base de cálculo únicamente un 65% de las cantidades recibidas e imputadas, y no en su totalidad, responde precisamente al hecho de que la subvención, al imputarse como ingreso pasaría a formar parte de la base imponible del IS, cuyo tipo de gravamen general es del 35%, de tal modo que la cantidad neta, después de impuestos, recibida por la entidad subvencionada es—siempre que le sea de aplicación el tipo general— el 65% de la subvención concedida. Ha de hacerse notar, no obstante, que no todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, registran un tratamiento tan favorable en relación a las posibles subvenciones de fomento a las actividades ampara-

³³ Véase COMISIÓN EUROPEA (2006) para conocer la postura de la Comisión acerca de la incompatibilidad de las restricciones territoriales incorporadas a la regulación de este tipo de incentivos con la legislación europea.

das en cada una de ellas. En efecto, en muchos de estos casos la obtención de subvenciones minorará la base de cálculo de las respectivas deducciones por su importe total, toda vez que no se especifica que ha de hacerse únicamente por el 65%. Consiguientemente, estamos aquí ante una ventaja fiscal más para las actividades de I+D.

Siendo así, que en el TRLIS no se regula de manera expresa el criterio a seguir para la imputación temporal de las subvenciones, habrá que ajustarse a lo establecido por la normativa contable. Como se sabe, dentro de las subvenciones cabe distinguir entre subvenciones de capital (cantidades entregadas para aplicarlas a la financiación del inmovilizado de una empresa) y subvenciones de explotación (cantidades entregadas para asegurar un nivel mínimo de rentabilidad o compensar pérdidas de explotación.) Estas últimas tienen carácter de ingresos del ejercicio; sin embargo, las subvenciones de capital, en una clara aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, son ingresos a distribuir en varios ejercicios de manera proporcional a la depreciación, en su caso, de los activos financiados por dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputaría a resultados en el momento de su enajenación o baja en inventario ³⁴.

La cuestión que se plantea, en primer lugar, es la de determinar qué tipo de subvenciones son las concedidas para la realización de actividades de I+D. La solución más obvia parece ser la de entender que estas ayudas para el fomento de la I+D son subvenciones de capital, puesto que están dirigidas a financiar el proceso de creación de un activo empresarial. Junto a ello, desde el punto de vista de la empresa, esta alternativa es la que resulta más beneficiosa, por habilitarle para reconocer las rentas obtenidas en un momento posterior, y así diferir el pago del impuesto.

Tratándose, pues, de subvenciones de capital, financiarían un elemento patrimonial que surge únicamente cuando se decida la activación de los gastos de I+D del ejercicio, y esto último lo podrá hacer cada empresa, no está obligada a ello, siempre que se cumplan ciertas condiciones expresadas básicamente en la norma de valoración quinta del Plan General de Contabilidad. De esta manera, una empresa que reciba una subvención para realizar una actividad de I+D, tendría potestad para retrasar en buena medida la imputación a resultados: hasta el momento en que decida activar los gastos por considerar que las perspectivas de éxito del proyecto son favorables, o bien hasta el punto en que considere que este es definitivamente fallido.

En todo caso, no es esta la mayor incertidumbre que plantean las subvenciones. Es preciso notar que, según expresa el Plan General de Contabilidad en el mismo precepto del párrafo anterior, los gastos de I+D activados han de amortizarse, esto es, debe reflejarse su depreciación, a la mayor brevedad y siempre en un plazo máximo de cinco años. Lo llamativo, en la cuestión que nos ocupa, es que dichos gastos activados han de amortizarse a partir de la conclusión del proyecto de I+D. De este modo, la subvención empezaría a imputarse también a partir de ese momento y de manera proporcional a la amortización mencionada. Sin embargo, la deducción, de cuya base de cálculo habría que restar estas imputaciones se habrá aplicado durante los ejercicios previos a la finalización del proyecto, a medida que se devengan en cada ejercicio los gastos de I+D. Así pues, como acertadamente se recoge en MCyT (2002), podría darse la paradoja de que un gasto

³⁴ Norma de valoración vigésima del Plan General de Contabilidad.

subvencionado generase derecho a la deducción en el ejercicio en que se incurre, mientras que la exigida minoración del 65% de la subvención no pudiera realizarse en la práctica, simplemente por no existir base de deducción. Se dice que lo razonable aquí sería corregir la deducción inicialmente aplicada, aunque en la medida en que esto no se contempla en la ley parece excesivo suponer que existe tal obligación.

Ante esta posibilidad cierta de que la previsión en torno a las subvenciones quede sin ningún efecto, el legislador debería optar por darle una regulación adecuada, en el sentido de no dejar al sujeto pasivo un margen de maniobra tan amplio en cuanto al momento de imputación de las subvenciones, ya sea exigiendo que este tipo de subvenciones tengan la consideración de subvenciones de explotación, ya sea estableciendo un calendario de imputación para las subvenciones de capital. Otra posibilidad de reforma es la de exigir la devolución de deducción que podría corresponder en estos casos, tal y como se apuntaba en el párrafo anterior.

3.2.1.2. Cuantía de la deducción. Porcentajes aplicables.

a) Gastos de I+D en general.

Con carácter general, la deducción asciende al 30% de los gastos calificados que se efectúen en el período impositivo. No obstante, la deducción no se limita a aplicar un sistema que premie fiscalmente el volumen total de gasto, sino que se constituye en un sistema mixto mediante la habilitación de un porcentaje superior, el 50%, a aplicar sobre los incrementos de gasto en un período con respecto a períodos anteriores. Así, la base de deducción queda dividida en dos tramos.

De esta suerte, una empresa que realice gastos de I+D en un período impositivo determinado tiene derecho a aplicar, para el cálculo de esta deducción en cuota, un porcentaje del 50% sobre la parte de dichos gastos que supere la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores. Junto a ello, podrá aplicar el porcentaje del 30% sobre la cantidad restante, esto es, sobre la parte de los gastos que coincida con la media de los dos años anteriores.

Cuando en ejercicios anteriores no se haya efectuado gasto alguno en I+D, parece claro que se podrá aplicar un porcentaje del 50% sobre la totalidad. De este modo, el primer proyecto de I+D llevado a cabo por una empresa podría disfrutar siempre de una deducción del 50% sobre los gastos del período.

Cuando la norma alude a la media de gasto de los dos años anteriores parece referirse a los dos años naturales anteriores al inicio del período cuyos gastos se comparan. De otra parte, puede haber años en los que coincidan dos o más períodos impositivos. En este sentido, las empresas con un período impositivo inferior al año natural resultarían perjudicadas por verse en la obligación, de comparar cantidades referidas a lapsos de tiempo dispares: por un lado, los gastos de un período inferior al año, y, por el otro, los gastos correspondientes a un período de doce meses.

Otra cuestión que se puede plantear aquí es la de decidir el punto en que se ha de computar negativamente en la base de cálculo el 65% de las posibles subvenciones recibidas e imputadas, esto es, ponderar si esta minoración ha de hacerse previamente a la fragmentación, en su caso, de la base de deducción entre el tramo coincidente con la media y el tramo incremental, o bien hacerse después, restando de cada tramo una parte proporcional a su cuantía. La DGT, en contestación a consulta (02-07-1997), se decanta por la primera solución.

b) Gastos de I+D especialmente favorecidos.

Aquellos gastos que se materialicen en personal investigador cualificado y en encargos efectuados a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, podrán disfrutar, junto a la aplicación de los porcentajes comentados en el subapartado anterior, de una deducción adicional consistente en la aplicación de un porcentaje del 20% sobre dichas categorías de gasto que se realicen en el período.

En la medida en que las anteriores instituciones han de estar reconocidas por la normativa española –en concreto, según el RD 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología– esta sección del artículo 35 del TRLIS choca con la normativa de la Unión Europea en idéntico sentido a cómo lo hacía el precepto comentado más arriba; en este caso, por dejar fuera de este sobreincentivo fiscal a los proyectos encargados a instituciones públicas extranjeras. Su continuidad dentro de nuestra normativa está, así pues, sometida a las mismas interrogantes que se planteaban más arriba con respecto a la regulación de los gastos realizados parcialmente en el extranjero.

c) Inversiones en inmovilizado material e inmaterial.

El porcentaje del 10% sobre las adquisiciones de activos materiales e inmateriales se aplicará en el momento en que la inversión se entienda realizada; de este modo, la deducción se calculará en el período en que los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

De otra parte, para disfrutar de este beneficio fiscal, es preciso que los activos implicados se afecten en exclusiva a la I+D. Por ello, no cabe la utilización simultánea de estos elementos patrimoniales en otras tareas empresariales. Nótese que, en la medida en que no se prevé una deducción por inversiones para las actividades de Innovación Tecnológica, es preciso asegurarse de que estos activos se emplean efectivamente de forma exclusiva en un proyecto de I+D, y no en cualquier actividad innovadora.

En tanto que se habla de inversiones realizadas por el sujeto pasivo se entienden incluidas aquí tanto las adquisiciones efectuadas a proveedores de inmovilizado como los construidos por la entidad con sus propios medios.

Por lo que respecta a las subvenciones, si se considera que las inversiones afectas a actividades de I+D forman efectivamente parte de dicha «actividad», deberán igualmente minorar esta base de

deducción por el 65% de la parte imputable como ingreso ³⁵. Con ello, volverían a plantearse aquí las dudas comentadas más arriba en cuanto al momento de aplicar esta reducción, toda vez que la deducción se calcula para el período en que se realiza la adquisición o se concluye la construcción del elemento patrimonial, mientras que la subvención concedida para ello se imputa a resultados a medida que se amortizan los inmovilizados.

Esta deducción se considera compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS, no así con las restantes deducciones por inversiones contenidas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS.

En cuanto a los requisitos de permanencia del inmovilizado en el balance de la empresa, ya se hicieron los comentarios oportunos anteriormente.

3.2.2. *La deducción por actividades de Innovación Tecnológica.*

3.2.2.1. Base de cálculo de la deducción.

Ya se ha apuntado cómo la regulación de la base de cálculo para la modalidad de deducción por Innovación Tecnológica registra numerosos rasgos comunes con la ya analizada para la I+D. De este modo, a continuación se mencionan simplemente dichas similitudes, mientras que se glosarán aquellos apartados en que la norma difiera en el trato dado a uno y otro tipo de actividades. A efectos prácticos, no obstante, hay que tener presente, de nuevo, que esta delimitación general del gasto de Innovación Tecnológica tiene menos importancia práctica si se tiene en cuenta que, de todos los gastos relacionados con esta actividad, únicamente podrán integrarse en la base de cálculo de la deducción los desembolsos correspondientes a los conceptos que se enumeran de forma expresa.

a) Gastos de Innovación Tecnológica.

Entendemos que, en principio, la mayor parte de las consideraciones generales realizadas en torno al concepto económico y contable de gasto de I+D deberían valer para los gastos de Innovación Tecnológica. Desde luego, no existe una definición de estos últimos en nuestra normativa contable, pero el hecho de que los requisitos exigidos a los gastos de Innovación Tecnológica para su calificación tributaria como tales (gastos del período directamente relacionados con estas actividades y efectivamente aplicados a su realización que, además, han de constar específicamente individualizados por proyectos) son idénticos a los de I+D nos autoriza a suponer una similitud en su tratamiento ³⁶.

³⁵ Para RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2003) deberá ser la propia normativa reguladora de la subvención la que indique si se ha concedido en atención a la actividad de I+D desarrollada o como fomento de la inversión de manera genérica.

³⁶ El hecho de que nuestra normativa contable desconozca el concepto de Innovación Tecnológica tiene como consecuencia que ni existe definición de gasto de Innovación Tecnológica ni se prevé su activación aun cuando existan perspectivas de obtener ingresos en el futuro a cuenta de, por ejemplo, un proyecto de innovación encargado a una universidad. Todo ello así, a menos

Como ya vimos anteriormente, los únicos gastos corrientes de Innovación Tecnológica susceptibles de beneficiarse del crédito fiscal regulado en el artículo 35 del TRLIS son: 1. Los correspondientes a proyectos encargados a determinadas instituciones, 2. El diseño industrial y la ingeniería de procesos de producción, y 3. Los vinculados a la obtención de certificados de cumplimiento de normas de calidad. En el caso de los proyectos de investigación encargados a las instituciones calificadas, es preciso hacer notar la necesidad de determinar con claridad si estos se corresponden con una actividad de I+D, o bien con la Innovación Tecnológica. La norma acoge explícitamente los mencionados proyectos como base tanto de una como otra deducción, e incluso en ambas recibe un tratamiento especialmente favorable, pero, como se verá, los porcentajes aplicables varían sustancialmente.

b) Requisitos generales para los gastos a incluir.

A pesar de que la deducción de los gastos de Innovación Tecnológica exige que se corresponda con alguno de los conceptos expresamente enumerados, esta no es una condición suficiente. Se exige, además, que estén directamente relacionados con dichas actividades, que se apliquen efectivamente a su realización, y que consten específicamente individualizados por proyectos. Estas condiciones son, por otro lado, idénticas a las que se exigían a los gastos de I+D para poder acogerse a su respectiva modalidad de deducción.

c) Inversiones.

El único supuesto de inversiones en activos ligados a la Innovación Tecnológica susceptible de incorporarse en la base de deducción son los desembolsos por adquisición de tecnología avanzada en forma de inmovilizado inmaterial.

En cualquier caso, la base de cálculo por este concepto tiene un límite superior de un millón de euros, que no viene referido a ningún período de tiempo determinado, en lo que parece un descuido del legislador del que resultarían beneficiadas las empresas con períodos impositivos más cortos; estas podrían interpretar que este límite las vincula únicamente para cada liquidación del IS y no para un año, por ejemplo.

Ha de tenerse en cuenta que si se entienden estrictamente todos los requisitos que se incluyen en la norma no bastaría con la simple adquisición de estos elementos patrimoniales, sino que, además, estos desembolsos deberían especificarse dentro de un proyecto, estar directamente relacionados con la Innovación Tecnológica y aplicarse efectivamente a su realización.

En relación con lo anterior, ha de notarse, no obstante, que dentro de los gastos por Innovación Tecnológica no se mencionan las amortizaciones del inmovilizado afecto a estas actividades, a diferencia de lo que ocurría para las actividades de I+D, donde sí se aludía expresamente a ellos.

que se decida dar una interpretación amplia al concepto contable de desarrollo, que entiende por tal «la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial». De esta manera podría defenderse el derecho a activar los gastos de Innovación Tecnológica y a disfrutar de las ventajas fiscales que pudieran derivarse.

d) Gastos de Innovación Tecnológica en el extranjero.

Los términos con los que se regula esta posibilidad son idénticos a los que señalan las limitaciones y posibilidades de deducir los gastos realizados en el extranjero por I+D. Consiguientemente, los problemas que se le plantean a la continuidad de esta regulación, por chocar con la normativa de la Unión Europea, son también idénticos.

e) Subvenciones.

Se debería señalar aquí lo mismo que en el subapartado anterior, por cuanto la minoración a que obliga de la base de deducción a causa de las subvenciones recibidas coincide totalmente con lo expresado en el apartado uno del artículo 35 del TRLIS. No obstante, dado que, como hemos visto más arriba, no se prevé, ni desde el punto de vista contable ni fiscal, su activación, estos gastos no deberían tener, en principio, la consideración de inversiones y, por ello, las subvenciones recibidas para su financiación no podrían considerarse subvenciones de capital, sino, más bien, subvenciones de explotación, imputables como ingresos en el período en que se obtienen.

Entendemos que la adquisición de tecnología avanzada, que supone un inmovilizado material en sí misma y no por capitalización de unos gastos, obligaría a adoptar una perspectiva diferente en cuanto a las subvenciones; estas pasarían a considerarse subvenciones de capital que, como se ha dicho, habrán de imputarse a resultados de manera proporcional a la depreciación sufrida por el elemento patrimonial que estén financiando, reflejada en las dotaciones periódicas para su amortización contable.

3.2.2.2. Cuantía de la deducción. Porcentajes aplicables.

Las diferencias entre la cuantía de los porcentajes aplicables y el sistema empleado para determinar el importe de la deducción por actividades de Innovación Tecnológica frente a la deducción por I+D son bastante importantes. De hecho, esta es una de las causas principales por las que resulta tan relevante la diferenciación entre uno y otro tipo de actividades innovadoras.

En primer lugar, los porcentajes son sustancialmente mayores. Por ejemplo, si un proyecto encargado a una universidad se considera de I+D, podrían aplicarse a los desembolsos relacionados con él un porcentaje cuando menos del 50% (el 30% establecido con carácter general más un 20% adicional), que podría ascender hasta el 70% si no hubiera habido gastos de I+D en los dos años anteriores. En contraste, si el proyecto se considera (simplemente, querría decirse) de Innovación Tecnológica, únicamente podría aspirarse a la aplicación de un porcentaje del 15%.

En segundo lugar, el sistema seguido deja de dar un trato más favorable a los incrementos de gasto con respecto a los períodos anteriores que a los esfuerzos continuados año tras año. El sistema utilizado consiste puramente en aplicar un porcentaje sobre el volumen de gastos de un período sin

atender a los desembolsos registrados en años previos. Así, renunciando a aplicar un sistema mixto se renuncian a sus teóricas ventajas, las mismas que habrían justificado el establecimiento de este mecanismo más sofisticado para la I+D.

En tercer lugar, no existe un porcentaje adicional por gastos especialmente favorecidos, tal como ocurría con los gastos de investigadores cualificados y de proyectos encargados a determinadas entidades en el caso de la I+D, que disfrutaban de la aplicación del porcentaje general correspondiente (entre 30% y 50%, en función de los gastos de años anteriores), al que se le sumaba un 20% para el cálculo del importe de la deducción.

En todo caso, sí resulta coincidente con la estructura de porcentajes fijada para la I+D la previsión de un tipo más alto, el 15% frente al 10%, para la base de deducción compuesta por los gastos derivados de proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología reconocidos y registrados como tales.

3.2.3. Aplicación de la deducción. Límites.

En el artículo 44 del TRLIS se establecen las normas para la aplicación efectiva, en la correspondiente liquidación del IS, de todas las deducciones del Capítulo IV del Título VI del TRLIS, las *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*, esto es, el conjunto de las deducciones por inversiones.

En el precepto mencionado se establecen esencialmente los que podrían considerarse límites cuantitativo y temporal que corresponde observar para la asignación en cada período impositivo de las deducciones establecidas en la normativa tributaria con el fin de estimular diversas inversiones. Junto a ello, se prescriben algunos requisitos, básicamente en torno al mantenimiento de las inversiones, cuyo incumplimiento por parte de los sujetos pasivos les inhabilita para seguir manteniendo el derecho a aplicar estas deducciones. Se establece, asimismo, en torno a las inversiones la regla de que estas no podrán dar lugar a disfrutar de la deducción de que se trate en más de una entidad.

En cuanto al orden de prelación de las deducciones, y aunque la norma no lo consigna explícitamente, es manifiesto que todas las deducciones reguladas en los artículos 35 al 43 del TRLIS (salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 42) únicamente pueden aplicarse cuando la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición (reguladas en los arts. 30, 31 y 32) y en las bonificaciones (arts. 33 y 34) sea una cantidad positiva, esto es, siempre que los mencionados créditos tributarios no absorban totalmente la cuota íntegra.

La regla general dispone que la cuantía conjunta de las deducciones incentivadoras aplicables en un período determinado –independientemente del período en que se hayan devengado, ya que pueden existir saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores– no podrá superar el 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y en las bonificaciones.

En consecuencia, las deducciones incentivadoras solo alcanzarían a absorber –como máximo– el 35% de la cuota íntegra.

Sin embargo, el límite del párrafo anterior se eleva hasta el 50% siempre que el importe conjunto de las deducciones reguladas, precisamente, en los artículos 35 (*Deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica*) y 36 (*Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación*) del TRLIS, devengadas en el propio ejercicio³⁷, sea superior al 10% de la cuota íntegra ajustada que también servía de referencia en el párrafo anterior.

El importe de la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica no aplicable en el período impositivo en que se devengue, por sobrepasar el límite anterior sobre la cuota, tendrá un plazo de quince años para poder descontarse. Hay que tener en cuenta que el resto de las deducciones incentivadoras (salvo la regulada en el art. 36) han de ajustarse a un límite de solo diez años.

Asimismo, se establece que el cómputo de estos plazos podrá diferirse en dos supuestos: a) Entidades de nueva creación; y b) Entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

Por último, como ya se apuntó en el apartado anterior, el artículo 44 del TRLIS dicta un plazo de permanencia en funcionamiento de tres años, o su vida útil si fuera inferior, para los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI.

Si en algún momento se incumple este requisito, el sujeto pasivo se verá obligado a devolver la cantidad deducida más los correspondientes intereses de demora con ocasión del ingreso de la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste este incumplimiento.

3.2.4. Procedimientos para la calificación previa de las actividades por parte de la Administración.

A partir del momento de implantación de esta norma se ha venido evidenciando la toma de conciencia por parte del legislador de las dificultades que plantea afirmar de forma concluyente, e inatacable frente a la Inspección de tributos, el carácter innovador de las actividades de una empresa con la mera utilización de la normativa fiscal existente. El reconocimiento de esta circunstancia se ha plasmado en una cada vez más pormenorizada regulación de las instancias interpretativas que la Administración pone a disposición del sujeto pasivo; con esta serie de mecanismos se intenta mejorar la seguridad jurídica de todo aquel que se plantee hacer uso de este incentivo fiscal, habilitando una serie de fórmulas para solicitar a la Administración la confirmación o el rechazo de los criterios usados por parte de una entidad para identificar sus propias tareas.

³⁷ Así, no entran en este cómputo los saldos pendientes de aplicar procedentes de ejercicios anteriores de las deducciones de los artículos 35 y 36, sino que se tienen en cuenta únicamente las deducciones que respondan a gastos e inversiones efectuados en el propio ejercicio impositivo.

Estos instrumentos de calificación de gastos y actividades empresariales tendrían, asimismo, como finalidad última no solo dotar de certeza a la aplicación de las leyes, sino fomentar la utilización práctica de estos beneficios fiscales; en este caso, por la vía de reducir las incertidumbres y riesgos que presentan ³⁸.

En el caso de los incentivos fiscales que estamos estudiando las dificultades para su aplicación práctica proceden no solo de lo difuso de sus definiciones, sino también del grado de conocimientos técnicos y económicos necesarios para poder decidir en cada caso ante qué tipo de proyecto se está.

De este modo, el apartado cuarto del artículo 35 TRLIS ofrece tres mecanismos mediante los cuales una empresa solicita de la Administración la confirmación de los criterios que se pretenden aplicar –todos estos procedimientos tienen carácter previo a la liquidación del IS– a los efectos de esta deducción.

a) Los informes motivados del Ministerio de Ciencia y Tecnología.

La posibilidad de emplear este instrumento para la calificación e interpretación de las actividades innovadoras de las empresas se incorporó al artículo 35 del TRLIS con ocasión de la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa. En esta primera aparición del concepto de informe motivado emitido, no por la Administración tributaria, sino por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (actualmente por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo) u organismo adscrito a este, parecía avanzarse en el reconocimiento de lo poco claro de las definiciones fiscales, pero también muestra cómo el legislador se hace cargo de la cantidad y calidad de conocimientos necesarios para realizar este tipo de dictámenes.

Los informes habrían de versar única y expresamente sobre la naturaleza técnica de las actividades puestas en tasación, esto es, sobre la calificación de una actividad como de I+D o de Innovación Tecnológica a la vista de las definiciones, positivas y negativas, contenidas en el artículo 35 del TRLIS. De esta forma, la aportación de un informe por parte de una entidad pública especializada en cuestiones técnicas debería contribuir a hacer más autorizado y objetivo el diagnóstico. Y se confía en ello de tal manera que, además, se otorga carácter vinculante para la Administración tributaria a dichos informes motivados; es decir, que por sí solos otorgarían plena seguridad jurídica en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma fiscal para ser calificados como I+D o Innovación Tecnológica.

Posteriormente, el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, vino a regular el procedimiento y contenido de dichos informes motivados. Entre los aspectos más reseñables aportados por dicha norma están los siguientes:

- a) Los informes motivados podrán ser de tres tipos, en función de la finalidad a que se apliquen:
 1. Informe a efectos de la aplicación práctica y directa de la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica;
 2. Informe para ser aportado en las consultas a la Administración

³⁸ Véase Exposición de Motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e Innovación Tecnológica.

- tributaria sobre la interpretación y aplicación del artículo 35 del TRLIS; y 3. Informe para calificar las actividades, como en los dos casos anteriores, pero también para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a las anteriores, con el objeto de aportarse a la solicitud a la Administración tributaria de acuerdos previos de valoración.
- b) Los informes motivados, que diferenciarán dentro de cada solicitud el contenido en I+D del contenido en Innovación Tecnológica, solo podrán ser emitidos sobre las actividades y los gastos e inversiones vinculados a ellas, que se presenten dentro del marco de un proyecto individualizado ³⁹.
 - c) El órgano competente para emitir los informes motivados será el Director General de Política Tecnológica, y el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) para los proyectos que le hayan sido presentados con el objeto de solicitar de él ayudas financieras.
 - d) En cuanto a las solicitudes, se deberá informar en ellas sobre la presentación de consultas o acuerdos previos de valoración a la Administración tributaria en relación con esta misma materia. Por otro lado, no se emiten informes respecto a proyectos sobre los que se haya resuelto por la Administración tributaria en consulta o acuerdo.
 - e) Las solicitudes deberán incluir dos ejemplares del proyecto. Dicha presentación, que se entenderá como una propuesta, distinguirá entre las actividades que el sujeto pasivo entiende como de I+D y las que considera Innovación Tecnológica, en aplicación del artículo 35 del TRLIS.
 - f) Las solicitudes habrán de aportar, además, y como novedad relevante, un informe técnico de calificación de las actividades e identificación de los gastos e inversiones que nos ocupan emitido por una entidad debidamente acreditada por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC).

Este informe técnico, más conocido como certificación de proyecto, consistía hasta este momento en un dictamen efectuado por una entidad independiente altamente especializada (Entidad de Certificación acreditada como tal por la ENAC) sobre el contenido innovador de las actividades llevadas a cabo por una empresa, con el objetivo de ponerlo de manifiesto frente a la Administración para facilitar el acceso a los beneficios fiscales, pero también para que estas certificaciones les ayudaran a calibrar la oportunidad de la inversión, sistematizar sus proyectos, identificar riesgos, analizar los resultados, etc. Como podemos observar, en la actualidad las certificaciones han pasado a incluirse reglamentariamente como elemento de apoyo para la obtención de estos beneficios fiscales.

Las líneas maestras de este tipo de informes quedan reguladas en los Documentos de la ENAC ⁴⁰; entre ellas, se establece que los objetivos de estos informes o certificaciones podrán ser (y ha de constar así):

³⁹ Este requisito de planificación y la obligación de singularizar los diferentes proyectos ya venía exigido en el artículo 35 del TRLIS. No obstante, aquí se define expresamente lo que ha de entenderse por proyecto individualizado: «proceso único que consiste en un conjunto de actividades coordinadas y controladas con fechas de inicio y fin, llevadas a cabo para lograr un objetivo conforme con requisitos específicos, los cuales incluyen los compromisos de plazos, costes y recursos».

⁴⁰ Documentos CEA-ENAC-02, Revisión 2, enero 2004; y Nota Técnica-10, Revisión 2, enero 2004.

1. Certificación del contenido *ex-ante*: la entidad de certificación certifica el contenido innovador (I+D o Innovación Tecnológica), y, asimismo la coherencia de los gastos presupuestados para la realización de las actividades innovadoras proyectadas.
2. Certificación del contenido y primera ejecución: se certifica el contenido y los gastos incurridos en actividades innovadoras en el último período impositivo.
3. Certificación del seguimiento: similar a la anterior, pero en ella se justificarán las posibles desviaciones respecto a dicha certificación previa.

La entidad de certificación de proyectos deberá disponer de procedimientos documentados en los que se haga constar, en cuanto al contenido:

- a. La determinación de la naturaleza del proyecto, conforme a los conceptos establecidos en el artículo 35 del TRLIS.
- b. La evaluación de la coherencia del presupuesto con los objetivos del proyecto, mediante criterios para discernir si el presupuesto es adecuado a los objetivos marcados, evaluando los costes hora de personal, inversiones, subcontrataciones, equipamiento, etc.
- c. Contenido mínimo del proyecto, conforme se establece en el Anexo 2 del Real Decreto 1432/2003. En cuanto a la ejecución, habrá que mostrar la evaluación del cumplimiento de los presupuestos (compras, inversiones, recursos humanos, etc.) y de los objetivos técnicos, y en todos los casos la justificación de las posibles desviaciones, estableciendo la recalificación de la naturaleza del proyecto, si se observa que ha variado.
- g. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación por parte del Ministerio de los criterios expuestos por el solicitante.
- h. Los informes motivados, en la medida en que únicamente se pronunciarán sobre la calificación de las actividades en base a la norma fiscal, vincularán a la Administración tributaria. Por lo demás, corresponde a esta el control e inspección de los gastos e inversiones efectivamente incurridos.

b) Las consultas efectuadas a la Administración tributaria.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone, como novedad relevante frente a la anterior regulación, que la contestación a las consultas tributarias presentadas por escrito a la Administración tributaria sea siempre vinculante independientemente de la materia a la que se referan, salvo que se planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad, o se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso una vez producida la contestación. Así pues, ya no resulta preciso añadir el calificativo de vinculantes a las consultas efectuadas en torno a la interpretación del artículo 35 del TRLIS, puesto que todas las consultas escritas planteadas a la Administración tributaria lo son.

La respuesta a las consultas por parte del órgano con competencia para ello de la Administración tributaria, en la actualidad la DGT, constituye una interpretación plenamente autorizada de cómo han de aplicarse las normas fiscales en un supuesto concreto.

Las consultas han de plantearse, pues, por escrito a la DGT, con carácter previo a la presentación de las autoliquidaciones del IS por parte del obligado tributario. El plazo máximo de contestación es de seis meses desde su presentación. Sin embargo, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Por último, como se ha dicho, existe la posibilidad de acompañar, en el caso que nos ocupa, las consultas vinculantes con los informes motivados que emite el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo u organismo adscrito. De hecho, la propia regulación de emisión de estos informes vista anteriormente contemplaba una modalidad de ellos dirigido expresamente a figurar junto con la documentación que se añade a las consultas administrativas.

c) Los acuerdos previos de valoración con la Administración tributaria.

Los sujetos pasivos del IS podrán solicitar de la Administración tributaria que determine con carácter previo y vinculante a efectos fiscales la valoración de los gastos e inversiones que correspondan a proyectos de I+D e Innovación Tecnológica, en función de lo previsto en el artículo 91 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el artículo 30 del Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 1777/2004.

La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de efectuar los desembolsos correspondientes. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el sujeto pasivo, especificando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas tomadas en consideración.

El acuerdo de la Administración tributaria, aprobando o denegando la valoración del solicitante, o bien aprobando una valoración alternativa, se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, de acuerdo con el procedimiento establecido en el mencionado artículo 30 del Reglamento del IS y en el plazo máximo de seis meses. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

El acuerdo tendrá carácter vinculante en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años. Tal y como se preveía para las consultas, las solicitudes de acuerdos previos de valoración podrán acompañarse de un informe motivado *ad hoc* emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

3.3. La deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Este crédito fiscal en el IS, de factura reciente –fue creado por Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio– se justificaba como medida de apoyo a las pymes en sus iniciativas de innovación e

internacionalización en aras de mejorar su competitividad y lograr la supervivencia en un entorno de globalización que experimentaría continuos cambios. De este modo, y considerando la importancia de las nuevas tecnologías, se articuló un beneficio fiscal para aquellas pymes que efectuaran desembolsos relacionados con las tecnologías de la información y la comunicación.

Puede admitirse que este incentivo fiscal está dirigido al fomento de la Innovación Tecnológica; pero su intención es estimular un aspecto muy concreto de esta: la adquisición de tecnología de un tipo muy particular por parte de un grupo de empresas también delimitado; y podría decirse que buscan su modernización comercial y administrativa de la mano de las nuevas tecnologías. Esto es lo que la diferencia nítidamente de la estudiada más arriba *Deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica*, la cual era más ambiciosa y aspiraba a cubrir todo el campo de la innovación empresarial.

3.3.1. Delimitación subjetiva.

Esta deducción en cuota únicamente podrá ser aplicada por aquellas entidades que verifiquen los requisitos para ser consideradas, en terminología del TRLIS, empresas de reducida dimensión (la definición de pyme a efectos del IS), según el artículo 108 de dicha norma.

Una entidad tiene la consideración de empresa de reducida dimensión en un período impositivo determinado, y en consecuencia podrá disfrutar de los incentivos fiscales previstos para ellas, cuando el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior hubiese sido inferior a 8 millones de euros ⁴¹.

3.3.2. Base y cálculo de la deducción.

Podrá incluirse en la base de la deducción, en general, el importe de las inversiones y gastos del período relacionados con la mejora de la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de los procesos internos de las empresas mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación que se detallan en la ley. En concreto, los conceptos especificados por la ley son los siguientes:

- a) Acceso y presencia en Internet.
- b) Implantación del comercio electrónico.
- c) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales.

Asimismo, se especifica los desembolsos que se entenderán incluidos bajo las rúbricas anteriores:

⁴¹ Resulta interesante recordar que este parámetro se ha quintuplicado en menos de diez años (véase nota 7). Por esto mismo, las regulaciones referidas específicamente a las empresas de reducida dimensión han visto ampliado su ámbito de aplicación.

1. Adquisición de equipos y terminales, con su *software* y periféricos asociados, para la conexión a Internet, acceso a facilidades de correo electrónico, así como para el desarrollo y publicación de páginas Web, para implantar el comercio electrónico, para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones Intranet.
2. Adquisición, instalación e implantación de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet, así como la formación del personal para su uso.
3. Adquisición, instalación e implantación de paquetes de *software* para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
4. Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales Web.
5. Por último, la instalación e implantación de los sistemas anteriores, así como la formación del personal para su uso.

Todos los desembolsos anteriores efectuados en el período podrán integrarse en la base de la deducción, tanto si la finalidad de estos gastos e inversiones fuese incorporar estas nuevas tecnologías a la empresa, o bien mejorar las prestaciones de la empresa en este ámbito. En todo caso, la lista de adquisiciones calificadas resulta bastante precisa en cuanto al ámbito que cubre (las inversiones empresariales que persiguen la adaptación a las nuevas tecnologías), y en cuanto a los conceptos que se consideran incluidos (adquisiciones de equipos y *software*, así como los gastos de instalación de estos, más la formación específica que requieren de la plantilla) ⁴².

Obsérvese que, en la mayoría de los casos, los gastos cualificados se vinculan directamente a unas inversiones previas. Además, los gastos realizados, salvo los derivados de trabajos encargados a terceros, presuponen la adquisición directa de las nuevas tecnologías, y no la decisión de desarrollarlas.

Por último, el importe de la deducción se derivará de aplicar al importe total de dichos gastos e inversiones, sin hacer distinciones de ningún tipo entre ellos, un porcentaje del 15% ⁴³.

3.3.3. Tratamiento de las subvenciones.

El tratamiento dado a las subvenciones en la base de esta deducción varía significativamente con la regulación de este mismo aspecto en la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica. Si en esta última, como hemos observado, las subvenciones debían minorar la base en el

⁴² La DGT en contestación a consulta (14-02-2002) consideraba que los gastos derivados, entre otros, de los elementos siguientes podrían formar parte de la base de deducción: cuotas de alta o de conexión a la línea de telecomunicaciones para el acceso a Internet; equipos específicos para las distintas modalidades de acceso a Internet, como terminales, tarjetas, modems, microfiltros, adaptadores y rosetas; así como las cuotas de registro de dominio propio o de alta de servicios relacionados con el comercio electrónico.

⁴³ Inicialmente se fijó en un 10%, pero ha sido elevado por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre.

65% de la parte imputable en el período impositivo, y esta previsión planteaba importantes dudas sobre la manera y el momento en que habrían de hacerse dichas reducciones de la base, en el caso de la deducción que nos ocupa en este apartado, queda bastante más claro lo que se está obligado a hacer, por cuanto se expresa llanamente que «la parte de inversión o del gasto financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción». Esto quiere decir que las subvenciones concedidas a estos efectos han de restarse íntegramente de la base de deducción en el momento en que se calcule esta, con independencia de que se hayan computado en todo o en parte como ingreso del ejercicio.

3.3.4. *Aplicación de la deducción. Límites.*

Como ya sabemos, la aplicación del conjunto de las deducciones en cuota del Capítulo IV del Título VI del TRLIS se regula de manera conjunta. Así pues, y considerando que la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación se aplicará en el curso de la autoliquidación con idéntico orden de prelación y límite cuantitativo y temporal que la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, a la que se ha dedicado el apartado anterior, nos remitimos al apartado anterior correspondiente para el tratamiento de estos aspectos.

Por otra parte, como nota importante, se establece la incompatibilidad de esta deducción con las restantes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (reguladas en los arts. 35 a 43 del TRLIS), por las mismas inversiones o gastos. De este modo, los gastos de formación del personal en las nuevas tecnologías no podrían acogerse simultáneamente a esta deducción y a la dirigida expresamente al fomento de todo tipo de formación para el personal, regulada en el artículo 40 del TRLIS.

3.4. **La libertad de amortización y la amortización acelerada vinculada a la I+D.**

Junto a las deducciones en cuota ya estudiadas, las empresas están en condiciones de acogerse a otro incentivo fiscal por las actividades innovadoras que llevan a cabo: la libertad de amortización permitida a los elementos patrimoniales afectos a las actividades de I+D.

El tipo de ventaja fiscal que supone la libertad de amortización consiste en permitir a los sujetos pasivos acelerar el cómputo de las dotaciones a la amortización por encima de los porcentajes máximos establecidos previamente con carácter general para cada activo por la propia autoridad tributaria en las tablas oficiales de amortización, o en el propio TRLIS para los inmovilizados inmateriales. Así pues, el beneficio de la libre amortización supone anticipar en el tiempo gastos fiscales; aunque al final se terminará amortizando lo mismo: el valor del activo. De este modo, no se reduciría en un sentido estricto el impuesto pagado; únicamente se lograría su diferimiento.

Para la aplicación de este incentivo fiscal no se exige que la amortización computada se corresponda con la depreciación efectiva de los elementos patrimoniales, ni que se registre empleando ninguno de los métodos admitidos en el artículo 11.1 del TRLIS. Tampoco se exige, como excepción

a la regla general, la contabilización de estos gastos para que puedan ser incluidos en la base imponible del IS.

Resulta de gran interés observar cómo la libertad de amortización se aplica únicamente a actividades calificadas de I+D, quedando fuera de esta posibilidad los activos afectos a las actividades definidas como Innovación Tecnológica. El sentido de esta exclusión no resulta completamente obvio si se tiene en cuenta que el precepto comentado aquí aparecía ya en el texto original de 1995, donde únicamente aparecía el concepto de I+D, mientras que el de Innovación Tecnológica, como ya sabemos, no se incorporará al texto legal sino con motivo de la reforma introducida por la Ley 55/1999. Siendo así, podría parecer que la intención del legislador con esta norma era la de cubrir todas las actividades innovadoras reconocidas como tales, hasta ese momento, en la ley, y que bastaría con una interpretación amplia del precepto para extender su aplicación a los activos afectos a actividades de Innovación Tecnológica. Por otra parte, también es claro que, en la propia deducción del artículo 35 del TRLIS, la Innovación Tecnológica se configura como una actuación empresarial objeto de estímulos fiscales sustancialmente inferiores que la I+D, de tal modo que la falta de inclusión de la primera de estas actividades entre las beneficiarias de la libertad de amortización no tendría que considerarse fruto de una inadvertencia.

3.4.1. Libertad de amortización.

El artículo 11.2 del TRLIS establece que, entre otras, podrán amortizarse libremente:

- a) Las inversiones en elementos del inmovilizado, salvo edificios, afectos a actividades de I+D.
- b) Los gastos de I+D activados, si bien se excluye la parte de los mismos que se corresponda con la dotación a la amortización de los elementos que disfruten de la libertad de amortización.

En consecuencia, y desde el punto de vista del cálculo de la base imponible por corrección del resultado contable, en todos aquellos ejercicios en que se decida poner en práctica este incentivo y aplicar una amortización fiscal que supere a la dotación contable, la cual se establece en términos generales en función de la vida útil o depreciación técnica del inmovilizado, habrá de realizarse el correspondiente ajuste negativo al resultado contable, lo que dará lugar a una diferencia temporal negativa o impuesto diferido.

La libertad de amortización es compatible con el otro gran incentivo fiscal a las actividades de I+D: la deducción en cuota por I+D e Innovación Tecnológica, estudiada más arriba. De hecho, esta doble ventaja fiscal para este tipo de actividades empresariales pone de manifiesto una clara voluntad por parte del legislador de darles un tratamiento especialmente favorable, al menos nominalmente ⁴⁴.

⁴⁴ No obstante, en este punto se plantea la duda en torno a si debe o no incluirse como gasto cualificado para la deducción en cuota la totalidad de lo amortizado libremente, en la medida en que este gasto fiscal puede sobrepasar sustancialmente la depreciación efectiva de los inmovilizados afectos a I+D. La mayoría de los autores se inclinan por no incluir la

3.4.2. Amortización acelerada.

Si bien no se prevé la libertad de amortización para los edificios afectos a actividades de I+D, se admite para ellos, sin embargo, la posibilidad de amortizarse linealmente («por partes iguales») en diez años por la parte en que se hallen afectos a estas actividades. De esta suerte, las construcciones no quedan apartadas de estas ventajas fiscales, en tanto se permite su amortización acelerada: hay que tener en cuenta que, según las tablas oficiales de amortización, los edificios industriales tienen un coeficiente máximo del 3% y los edificios administrativos y de viviendas un 2%; porcentajes que se ven incrementados hasta el 10% en el caso de afectarse estos activos a la I+D ⁴⁵.

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS DESEMBOLSOS POR ACTIVIDADES DE I+D

En este punto se procede a hacer una breve relación de los procedimientos contables previstos en nuestra normativa legal para los gastos e inversiones relacionados con las actividades de I+D, con la intención primera de mostrar en un solo bloque todas las referencias que a estas normas contables se han hecho en apartados anteriores.

Es preciso conocer, además, las normas de contabilización de gastos e inversiones toda vez que el concepto de gasto fiscal (deducible de la base del IS) se define con relación al gasto contable, en el sentido de que los gastos han de estar contabilizados –como gastos del ejercicio en principio, si bien cabe su capitalización– para poder tener existencia fiscal.

Con independencia de lo anterior, los procedimientos contables también tienen su relevancia en la medida en que coadyuvan en el cumplimiento de uno de los requisitos centrales fijados por la norma fiscal para calificar los gastos de I+D, esto es, en la tarea de agrupar e individualizar los gastos de I+D e Innovación Tecnológica dentro de los diferentes proyectos.

amortización fiscal como base de la deducción, ya que lo amortizado libremente no debe tener la consideración de gasto. En DÍAZ, LÓPEZ-SANTACRUZ, TOMÉ y UCELAY (1996) se defiende esta postura y se propugna, más bien, la aplicación de las amortizaciones que correspondan en función de la vida útil de cada activo. Sus argumentos son los siguientes: primero, a pesar de que el TRLIS permita el diferimiento de impuestos –es decir, la libertad de amortización– como incentivo para la I+D, ello no alteraría la realidad económica de que el inmovilizado se incorpora al coste de un proyecto de I+D a través de la depreciación técnica que se recoge a través de la contabilidad; segundo, el TRLIS no califica en ningún momento como gasto las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, y no existe en la ley un concepto de gasto que no sea el de gasto contable; y, tercero, el mismo hecho de que las subvenciones recibidas, como veremos más adelante, minoren el importe de la base de la deducción únicamente por la cuantía imputada en el período, y no por su totalidad, implica la aplicación del principio contable de correlación de ingresos y gastos

⁴⁵ En la medida en que esta normativa referida a los edificios no se acoge estrictamente al concepto de libertad de amortización puede plantearse la duda en cuanto a si es necesaria la previa contabilización de las cantidades que se deseen deducir fiscalmente, tal y como exigiría una interpretación estricta del artículo 19.3 TRLIS, o si bien se entiende de manera más amplia la referencia que hace a la libertad de amortización, la cual se ha de considerar regulada de manera general en el artículo 11.2 del TRLIS. Si se opta por esta última solución, la aplicación del 10% conllevaría el que se produjeran ajustes extracontables por discrepancias entre la amortización contable y fiscal, tal y como resultaba procedente en el caso tratado en el apartado anterior.

En cuanto a la observancia de la normativa contable por parte de la empresa, hay que tener en cuenta que el Plan General de Contabilidad es una norma de aplicación obligatoria para toda entidad mercantil, como establece el artículo 2 del Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba este. Sin embargo, no tienen carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte (*Cuadro de cuentas*) y los movimientos contables incluidos en la tercera parte (*Definiciones y relaciones contables*). Por su parte, como se establece en la disposición final quinta del mismo texto legal, las resoluciones que aprueba el ICAC, en desarrollo del Plan General de Contabilidad, constituyen normas de obligado cumplimiento ⁴⁶.

4.1. Concepto contable de I+D.

Los conceptos de I+D son objeto de tratamiento por parte de la normativa contable en el propio Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y, de forma más detallada, en la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

En el mismo Plan General de Contabilidad podemos encontrar las definiciones de *investigación* («indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico») y *desarrollo* («aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial»), directamente en la parte dedicada a definiciones y relaciones contables, cuando describe la cuenta 210, *Gastos de investigación y desarrollo*, considerada como partida del inmovilizado material, dentro del subgrupo 21. Ya se ha avanzado que la parte tercera del Plan General de Contabilidad es de aplicación no obligatoria, pero esto únicamente por lo que se refiere a los movimientos contables prescritos, puesto que han de seguirse forzosamente los criterios valorativos que puedan ofrecerse. Dado que las definiciones aquí transcritas implican claramente una valoración, nos hallaríamos ante una norma jurídica para las empresas.

En cuanto a los movimientos descritos para esta cuenta, tratan de mostrar la manera adecuada de, en primer lugar, hacer aparecer este inmovilizado inmaterial (*Gastos de investigación y desarrollo*) en el balance de la empresa. En concreto, esto se llevará a cabo por activación de los gastos corrientes que correspondan a estas actividades, esto es, registrando o abonando un ingreso; a través de la cuenta 731, *Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial*, y cargando, precisamente, la cuenta 210, *Gastos de investigación y desarrollo*. En segundo lugar, el saldo de esta cuenta disminuirá cuando estos gastos capitalizados se den de baja con cargo a pérdidas, o bien cuando por ser susceptibles de ello se inscriban en el correspondiente registro público con cargo a *Propiedad Industrial* o a una cuenta de inmovilizado similar.

⁴⁶ En la Exposición de Motivos del Real Decreto 1643/1990 se va incluso más allá, y no se circunscribe el cometido de las normas dictadas por el ICAC simplemente al desarrollo del Plan General de Contabilidad, sino que se manifiesta que estas normas resultan necesarias para complementar las contenidas en dicho Plan o para adaptarlas al entorno cambiante en el que desarrollan su actividad las empresas.

Obsérvese que no se prevé un tratamiento diferente para estos desembolsos en el caso de que los proyectos se encarguen a otras entidades dedicadas a la investigación científica o tecnológica. En tal caso, el movimiento de la cuenta *Gastos de investigación y desarrollo* es el acabado de indicar.

De otro lado, puede constatarse que las definiciones de I+D coinciden con los conceptos fiscales generales de I+D, si bien se trata de unas definiciones bastante menos matizadas positiva o negativamente, y anteriores a la introducción del término Innovación Tecnológica en la normativa fiscal. De esta manera, con una interpretación no exageradamente amplia podría considerarse que lo que en apartados previos, a partir de lo previsto en el TRLIS y en los manuales metodológicos de FRASCATI y OSLO, hemos conceptualizado como Innovación Tecnológica podría caer bajo la definición contable de desarrollo.

4.2. Consideración general de los gastos de I+D y requisitos para su activación.

La normativa mercantil prevé, como regla general, que los gastos derivados de los proyectos de I+D, ya se efectúen empleando los propios medios o por encargo a terceros, tengan la consideración de gastos del ejercicio en que se realizan, tal como establece la norma de valoración quinta del Plan General de Contabilidad.

La norma comentada constituye un claro ejemplo de aplicación del principio de prudencia valorativa frente al de correlación de ingresos y gastos: si bien puede esperarse que este tipo de desembolsos en el presente dé lugar a beneficios futuros para la empresa, se opta por no considerarlos aún como inversiones rentables. Esto mismo se expresa en el Preámbulo de la citada Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, donde se justifica la preeminencia del principio de prudencia en base a la dificultad para deslindar los gastos de I+D de otros desembolsos debido a que en el ámbito de la empresa se realizan actividades semejantes a aquellas, y por la incertidumbre sobre el éxito de los proyectos, por lo que se restringe su activación a supuestos muy determinados.

No obstante, se permite (en ningún caso se exige) capitalizar dichos gastos si esta incertidumbre desaparece parcialmente por constatarse la existencia de buenas perspectivas para el proyecto. En concreto, han de cumplirse todas y cada una de las de condiciones: a) Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de I+D; b) Asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto claramente establecidos; c) En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de I+D; y d) La rentabilidad económico-comercial, así como la financiación del proyecto debe estar razonablemente asegurada ⁴⁷.

⁴⁷ Las condiciones anteriores han de apreciarse durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto, de tal modo que el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan estas hasta que el proyecto finalice. En el momento en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados han de llevarse directamente a pérdidas.

Cuando los proyectos se realicen con medios propios de la empresa, han de valorarse por su coste de producción, que incluirá, en particular, los siguientes conceptos: costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de I+D; costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados directamente en este; amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de I+D; y la parte de costes indirectos que razonablemente afectan a dichas actividades de I+D, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos. En ningún caso se imputarán a los proyectos los costes de subactividad, estructura general de la empresa, o financieros. Por su parte, los proyectos encargados a otras entidades se valorarán por el precio de adquisición, sin hacer aquí distinción entre los diferentes tipos de coste.

La Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC, en su afán de completar las normas del Plan General de Contabilidad postula un tratamiento separado de los gastos de investigación frente a los gastos de desarrollo, pero no en el sentido de que en estos segundos podrían entenderse incluidos los primeros, considerando la innovación como un proceso lineal, sino proponiendo considerar a cada una de ellas una actividad perfectamente distinguible de la otra. De esta suerte, las reglas para la amortización de los gastos activados son diferentes según se traten de: 1. Gastos de investigación, que se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de cinco años; y 2. Gastos de desarrollo, que se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos, sin superar tampoco el plazo de cinco años. No obstante, en el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarrollo se registren y pasen a tener la consideración de «Propiedad industrial», se procederá a amortizar esta de acuerdo con su naturaleza.

5. RESUMEN Y VALORACIONES

Los incentivos fiscales a las actividades innovadoras comenzaron a incluirse de forma sistemática y continuada en la legislación española a partir de la reforma del IS de 1978. La deducción en cuota dirigida expresamente a actividades de I+D fue el primero de los incentivos en aparecer, aunque su diseño ha ido aumentando progresivamente en complejidad desde sus primeras formulaciones. Desde su mismo nacimiento este incentivo ha venido experimentando una modificación tras otra, que casi siempre han marchado en el sentido de hacerlo más generoso (en términos de porcentajes de cálculo y ámbito de aplicación), al menos nominalmente. La libertad de amortización por I+D, en contraste, surgió en un momento posterior y ha mantenido una configuración mucho más estable. Por otro lado, estos incentivos fiscales tienen vocación de permanencia; no son medidas coyunturales o con una fecha de caducidad marcada.

En este momento, los incentivos a las actividades innovadoras existentes en el IS español son los tres siguientes: la libertad de amortización para las inversiones en I+D, la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica y la deducción en cuota para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

El incentivo potencialmente más generoso de los anteriores es el segundo de ellos que, en la práctica, marca una separación tan tajante entre el primer y segundo tipo de actividades (I+D frente a Innovación Tecnológica) por lo que se refiere al beneficio fiscal y a la complejidad de su cálculo que se puede hablar de dos subdeducciones. Por su parte, la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación es muy específica; está dirigida a premiar una familia precisa de inversiones innovadoras en un tipo muy concreto de empresas como son las pymes. La perfecta delimitación del tipo de inversiones que dan derecho a esta deducción hace que su aplicación sea bastante menos controvertida.

Una vez revisado el funcionamiento de este sistema de incentivos, hemos constatado tres problemas básicos, o apartados en los que existe margen para la mejora, especialmente en relación con la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica. Estas tres dificultades se refieren a las definiciones fiscales de las actividades de innovación, el tratamiento de las pymes y el tratamiento de los gastos realizados en el exterior.

El primero de los puntos débiles de nuestros incentivos –especialmente por lo que toca a la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica– reside en la falta de claridad y operatividad de las definiciones legales; este es un importante inconveniente que pone en cuestión su eficacia por la falta de seguridad que crea en los sujetos pasivos del IS en cuanto a su posible obtención. No hay unas directrices que permitan a una empresa conocer con certeza si una actuación innovadora que lleva a cabo será considerada finalmente I+D –o Innovación Tecnológica en el peor de los casos– por la Administración tributaria en aplicación de la normativa legal (la doctrina administrativa, por su parte, siempre ha optado habitualmente por aplicar las interpretaciones más estrechas posibles de la ley). Consiguientemente, la planificación de las empresas se ve perjudicada y los costes administrativos ligados a estas ventajas fiscales se multiplican, o bien, ante estos obstáculos, las sociedades simplemente renuncian a solicitarlas. Esto se ha visto complicado aún más con la introducción del concepto de *Innovación Tecnológica*; se trataba de una nueva definición fiscal casi idéntica a la ya existente de *desarrollo*, vacía de contenido como tal definición, por acompañarla de una lista cerrada de desembolsos que dan derecho a la deducción.

En cierto sentido, la historia más reciente de la regulación de nuestros incentivos fiscales, marcada por continuos retoques y aclaraciones a esta definición, demuestra que el legislador ha reconocido que esta no era operativa. Un movimiento reseñable es el intento de solución que han supuesto los informes solicitados del Ministerio de Industria, que «deslocaliza» parcialmente el problema. Estamos ante una medida que aún debe mostrar su eficacia práctica, aunque, al implicar un procedimiento costoso y de resultados inciertos, no parece que vaya a contribuir a la popularidad del crédito fiscal, sobre todo entre las pymes.

En nuestra opinión el problema de las definiciones fiscales se debe, en buena medida, a que, a pesar de las continuas modificaciones introducidas, se ha renunciado a configurar con seriedad el apartado de definiciones de estos incentivos. En muchas ocasiones, de hecho, la introducción expresa de nuevos conceptos con ánimo de mejorar y dar contenido a la definición de I+D no ha logrado

su objetivo, sino que ha abierto nuevos frentes de controversia entre Administración tributaria y contribuyentes. Es preciso reconocer, asimismo, que la propia naturaleza de las actividades innovadoras obliga a introducir términos como «novedoso», «mejora (tecnológica) sustancial» o «rutinario» cuya apreciación en la práctica siempre será una cuestión de grado. En definitiva, el componente básico de estas actuaciones empresariales son la originalidad o la novedad, pero estas resultan difíciles de verificar en la práctica.

Opinamos que existe un amplio margen para la mejora en este apartado de los incentivos fiscales a la innovación (siempre teniendo en cuenta que toda alteración en el apartado de definiciones debería ser neutra por sí misma en cuanto al presupuesto de gastos fiscales):

1. Adoptar la postura de los Manuales metodológicos de la OCDE –que no sus definiciones a ciegas– los cuales, en muchos casos, admiten la dificultad para fijar límites incuestionables entre lo que es o no innovador, y para tratar de alcanzar una noción más clara recurren con profusión a ejemplos o cuestionarios.
2. En el mismo sentido anterior, complementar las definiciones generales con listados de actividades concretas –cabría hacerlo incluso por sectores de producción, a la manera de las tablas oficiales de amortización– que se reconocen o no como de I+D o Innovación Tecnológica. Esto queda aún más justificado por el creciente reconocimiento de que la innovación no es un proceso lineal y de que, por lo tanto, parece tener poco sentido el marcar líneas de separación estrictas entre clases de actuaciones.
3. Ofrecer un mayor número de deducciones pero que cubran un espectro de actividades perfectamente delimitado o un tipo de empresas concreto (a las que perjudiquen particularmente los fallos del mercado asociados a las actividades innovadoras), siguiendo el ejemplo de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.
4. El concepto de *Innovación Tecnológica* es demasiado amplio como para figurar en una definición legal que debe tratar de premiar actividades cada vez más concretas. Se ganaría seguridad jurídica simplemente eliminándolo y dejando el listado de desembolsos menores en tecnología que lo acompaña.

Otro aspecto a mejorar, ya más relacionado con el apartado de su gestión, debería consistir establecer un reglamento detallado que especifique con claridad el procedimiento que deben seguir las empresas en orden a identificar sus proyectos innovadores, y les permita conocer, en particular, la documentación que debe presentar el solicitante de los incentivos, la cual debería poder formarse siguiendo un procedimiento conocido.

Un segundo inconveniente del diseño de nuestros incentivos fiscales es la ausencia de mecanismos compensadores al sesgo contrario a las pymes que presenta. En efecto, como revelan trabajos realizados a este respecto para el caso español, estos incentivos son más eficaces en las primeras, existiendo además una relación directa entre el tamaño empresarial y el conocimiento y aplicación de los incentivos, lo que sugiere que la complejidad de su regulación supone una barrera en especial para las pymes.

Entre las posibles medidas, ya utilizadas en otros países, para dar respuesta a la cuestión anterior tenemos, por ejemplo, el establecimiento de límites superiores en términos absolutos al crédito fiscal (en la actualidad son proporcionales a la cuota tributaria) y su reembolso cuando no exista suficiente cuota contra la que compensarlos. Otra manera de fomentar la innovación particularmente en pymes, ya explorada en nuestra legislación, es la de establecer nuevos créditos fiscales específicos para ellas, siguiendo el camino marcado por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

En último lugar, los recientes movimientos legislativos y jurisdiccionales en torno al crédito fiscal por I+D e Innovación Tecnológica español hacen que su futuro a medio plazo resulte bastante incierto. Por un lado, la reforma fiscal de finales de 2006 prevé su desaparición para 2012. Se ha propuesto como alternativa, aunque aún no está perfilado, un sistema de bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social por la contratación de investigadores. No obstante, esta propia reforma legal se da de plazo hasta 2011 para presentar un estudio acerca de la eficacia de este tipo de ayudas, con la intención de adecuarlas «a las necesidades de la economía española, respetando la normativa comunitaria».

Y es que una amenaza que hace peligrar seriamente la continuidad del crédito fiscal por I+D e Innovación Tecnológica, al menos en su formulación actual, es la exigencia de la Comisión Europea de eliminar los sesgos proteccionistas que incorpora su regulación, un aspecto ya recurrido ante el TJCE. Esto obligará a replantearse los objetivos perseguidos con el incentivo fiscal y recalcular su incidencia en el presupuesto de gastos fiscales. De esta manera, el estudio que se promete para 2011 cobra mayor sentido. Entre las alternativas que cabrían de cara a adaptarse a la normativa europea estarían, o bien, la de eliminar de la base de cálculo las cantidades pagadas a terceros por la subcontrata de actividades de innovación, o bien, sustituir el actual crédito fiscal en el IS en una rebaja en las cotizaciones sociales por contratación de investigadores, como ya apunta la reforma fiscal. En ambos casos, los beneficiarios directos del beneficio fiscal serían ya únicamente las entidades que realizasen actividades de innovación con sus propios medios. Una reforma más radical pasaría por erradicar los incentivos fiscales a la innovación y sustituirlos por subvenciones.

Bibliografía

BOSCH, M. [2002]: *I+D e Innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Madrid.

CORONA, J. F. y PAREDES, R. [1996]: *La reforma de la imposición empresarial en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

COSÍN, R. [1996]: «El nuevo régimen fiscal de las actividades de investigación y desarrollo», *Gaceta Fiscal*, 144.

- DÍAZ, I.; LÓPEZ-SANTACRUZ, J.; TOMÉ, B.; y UCELAY, I. [1996]: *Guía del impuesto sobre sociedades*, CISS, Valencia
- FRANCIS LEFEBVRE [2003]: *Impuesto sobre Sociedades 2004, Memento práctico*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. [1988]: *Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid.
- IBFD (International Bureau Of Fiscal Documentation) [2004]: *Tax Treatment of Research and Development Expenses*.
- MARRA, M. A. [2004]: «Incentivos fiscales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas, 1991-1999», *Hacienda Pública Española*, 170, 3/2004, 9-35.
- MARTÍNEZ GINER, L. F. [2003]: «Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, 62, 17-53.
- COMISIÓN EUROPEA [2006]: *Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D*, Brussels, 22-11-2006.
- CORCHUELO, M. B. y MARTÍNEZ-ROS, E. [2004]: «Incentivos fiscales a la I+D y su aplicación en las empresas manufactureras españolas», *XII Encuentro de Economía Pública*, 3 y 4 de febrero de 2005.
- CORONA, J. F. y PAREDES, R. [1996]: *La reforma de la imposición empresarial en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- LÓPEZ LABORDA, J. y ROMERO JORDÁN, D. [2001]: «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: aspectos teóricos y aplicados», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, 207-250.
- MCyT (Ministerio de Ciencia y Tecnología) [2002]: *Guía de incentivos fiscales para la ciencia y la tecnología*, Madrid.
- MEH (Ministerio de Economía y Hacienda) [1996]: *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, mayo 1994*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- OCDE [1998]: *Technology, Productivity and Job Creation*.
- [2002]: FRASCATI Manual. *Proposed standard practice for Surveys on Research and Experimental Development* (6.ª edición).
- OCDE y Eurostat [1997]: *Proposed Guidelines for Collecting and Interpreting Technological Innovation Data*, OSLO Manual (2.ª edición).
- [2005]: OSLO Manual. *Guidelines for Collecting and Interpreting Technological Innovation Data* (3.ª edición).
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2003]: «Deducción por actividades de investigación científica y tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades», en RUBIO GUERRERO (dir.) [2003], 671-690.
- RUBIO GUERRERO, J. J. (dir.) [2003]: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- RIVAS SÁNCHEZ, C. [2006]: *Los incentivos fiscales a la innovación: el caso español*, Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.
- RUIZ ZAPATERO, J. L. [2000]: «Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica relacionada con el software», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 207 (junio 2000).
- TOBES, P. [2003]: *Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación*, Doc. 17/03, Instituto de Estudios Fiscales.