

LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN. SU SITUACIÓN EN ESPAÑA

TEODORO CORDÓN EZQUERRO

Agencia Estatal de Administración Tributaria.

MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA

Instituto de Estudios Fiscales.
Universidad Complutense de Madrid.

Los incentivos fiscales son toda medida adoptada respecto de un tributo con la finalidad de impulsar determinados comportamientos. Dichos instrumentos fiscales representan una excepción a la normal configuración del tributo y dan lugar a una reducción de su capacidad recaudatoria. Constituyen, por tanto, una excepción al principio de equidad y de neutralidad.

Así, desde la perspectiva de la equidad, se justifica su uso en la medida en que los efectos generados por el incentivo fiscal redundan en beneficio de todos y no exclusivamente a favor de los sujetos afectados. Desde la perspectiva de la neutralidad, se justifica su uso como instrumento de política económica siempre que resulte un recurso restrictivo y básicamente coyuntural (1).

Las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (IS) tienen por objeto, fundamentalmente, incentivar la adquisición de determinados activos, la creación de empleo, el fomento de actividades relacionadas con la investigación y el desarrollo (I+D) y la innovación tecnológica (IT), potenciar la internacionalización de la empresa, etc. En definitiva, estas deducciones o créditos fiscales son instrumentos de política económica que pueden corregir fallos de mercado, en concreto externalidades, que justifican la intervención pública (2).

En el mismo sentido, el *Libro Blanco de Reforma del Impuesto sobre Sociedades* de 1994 (3), tras valorar las ventajas e inconvenientes de los incentivos fisca-

les, fijó tres criterios que debían regir en estos instrumentos:

- Debía efectuarse una distinción nítida entre los incentivos fiscales de carácter coyuntural y aquéllos otros que tratan de fomentar la inversión en determinados sectores, regiones, empresas o actividades, de manera permanente.
- Los incentivos fiscales de carácter coyuntural debían establecerse únicamente mediante Ley de Presupuestos.
- Los incentivos fiscales de carácter permanente debían fundamentarse en la corrección de equilibrios ineficientes de mercado (externalidades). Estos incentivos debían tener un carácter marcadamente selectivo.

A pesar de esta acertada formulación económica y jurídica, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Reforma 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 prevé la paulatina reducción, hasta su definitiva supresión en los años 2011-2014, de las bonificaciones y deducciones en la cuota por provocar distorsiones fiscales en el mercado interior, según el preámbulo de la mencionada Ley.

Esta justificación no parece correcta. Así, el Informe Primarolo (4) de 1999 no denunció ninguno de estos instrumentos fiscales entre las prácticas perniciosas a la competencia en el mercado interior. Por otra parte, el Informe Ruding (5) de 1992, aunque recomendaba las ayudas directas a los incentivos fiscales, no descartaba su uso en determinadas actividades para acelerar el desarrollo económico. Por último, la Comunicación de la Comisión «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D» de 22 de noviembre de 2006 (6), considera que sólo son incompatibles los incentivos que impongan restricciones territoriales, que atenten a los principios de libertad de establecimiento o de libertad de prestación de servicios, y las ayudas de Estado que falseen la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

En este sentido, las medidas de fiscalidad directa encaminadas a lograr objetivos generales de política económica mediante la reducción de la carga tributaria conexas a determinados costes de producción no constituyen ayudas estatales si se aplican indistintamente a todas las empresas y a la producción de todas las mercancías y servicios.

Si bien es necesario reconocer que algunos incentivos fiscales del IS pueden, con su actual planteamiento, ser incompatibles con el Derecho Comunitario (7), y será, en consecuencia, preciso modificar, simplificar y ordenar los existentes para, incluso, evitar solapamientos, parece que su supresión gradual y con carácter general obedece más al intento de acercar los tipos nominales y los efectivos del IS que a razones ligadas a las distorsiones fiscales a la libre circulación de capitales, bienes y servicios (8).

Por otra parte, siguiendo los trabajos que asocian el desarrollo y crecimiento económico con las entradas y salidas de inversión directa internacional, se considera que España se encuentra en el penúltimo paso de dicha senda por lo que impone un esfuerzo para potenciar la I+D y salvar el déficit tecnológico que dotaría de verdadera competitividad a nuestras empresas (9). En este sentido, la competitividad debería centrarse en determinados activos intangibles, no en la mera competencia vía costes y precios. En esta estrategia es fundamental el esfuerzo en I+D para innovar productos y procesos, la creación de imagen, diseño y marcas, la adecuada formación para el desarrollo del trabajo, etcétera (10).

Si analizamos el caso finlandés, observamos el crecimiento sostenido de su PIB a una tasa media del 3,6 por 100 en el periodo 1994-2004, un PIB por habitante con un 104,5 por 100 sobre el promedio de la UE, habiendo avanzado casi 10 puntos en menos de diez años. La productividad en dicho periodo se incrementó a una media anual del 2 por 100.

Estos datos ponen de manifiesto la brecha que desde 1994 se abre en el nivel de productividad por trabajador entre Finlandia y España. Si en 1994 los niveles de productividad eran semejantes, pasados 10 años la española queda a 15 puntos de la finlandesa. Este país recoge estos datos espectaculares por el diseño de una estrategia de crecimiento que potencia los factores endógenos (11), en particular la inversión en innovación, I+D y en educación superior. Lo que provoca claras externalidades positivas y garantiza un crecimiento sostenido a largo plazo (12). En definitiva, la inversión en I+D no es una alusión retórica; si analizamos las estadísticas europeas (véase cuadro 1), España tiene todavía un buen camino por andar y nuestro potencial de crecimiento va a depender esencialmente del capital humano y de los recursos destinados a la I+D, si bien este esfuerzo no se verá recompensado sino viene determinado por una demanda real de conocimiento e I+D por parte de las empresas y de la sociedad en su conjunto (13).

En este contexto, la existencia de incentivos fiscales constituye un motor para la demanda de I+D para las empresas. En definitiva, la Administración debería asumir su responsabilidad de incrementar la dotación de I+D, tanto pública como privada, a través de los incentivos que procedan (14).

Por otra parte, con la aprobación de la estrategia de Lisboa en 2000 se pretende en diez años hacer de la UE la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social. El reto consiste en crear las condiciones que permitan aprovechar las tecnologías digitales como principal agente del crecimiento económico y utilizar los aumentos de productividad que se obtengan para dinamizar la economía europea y crear puestos de trabajo.

España ha realizado un elevado esfuerzo inversor en los últimos años; sin embargo, el protagonista de nuestro modelo económico ha sido la construcción, debido fundamentalmente por los bajos tipos de interés, la financiación abundante y las expectativas sostenidas de fuertes alzas de precios, lo que provoca que la productividad real de estos activos sea escasa o nula. Por el contrario, los activos relaciona-

CUADRO 1
GASTO DE I+D EN LA UNIÓN EUROPEA

Estados	Como % del PIB			Total en millones de euros	I+D financiado por empresas como % del total
	2001	2004	2005	2005	2004
Alemania	2,46	2,50	2,51	56.356	66,8
Austria	2,04	2,23	2,36	5.784	47,2
Bélgica	2,08	1,85	1,82	5.428	60,3
Bulgaria	0,47	0,51	0,50	106	28,2
Chequia	1,20	1,26	1,42	1.417	52,8
China	0,95	1,23	1,34	24.042	65,7
Chipre	0,25	0,37	0,40	54	18,9
Croacia	1,11	1,22	-	345	43,0
Dinamarca	2,39	2,48	2,44	5.097	59,9
Eslovenia	1,55	1,45	1,22	338	58,5
Eslovaquia	0,63	0,51	0,51	194	38,3
España	0,91	1,06	1,12	10.100	48,0
Estados Unidos	2,76	2,68	-	251.254	63,7
Estonia	0,71	0,88	0,94	104	36,5
Finlandia	3,30	3,46	3,48	5.474	69,3
Francia	2,20	2,14	2,13	36.396	51,7
Grecia	0,64	0,61	0,61	1.112	28,2
Holanda	1,80	1,78	-	8.723	51,1
Hungría	0,92	0,88	0,94	838	37,1
Irlanda	1,10	1,21	1,25	2.020	57,2
Islandia	2,98	2,83	-	297	43,9
Italia	1,09	1,10	-	15.253	-
Japón	3,13	3,18	-	117.483	74,8
Letonia	0,41	0,42	0,57	73	46,3
Lituania	0,67	0,76	0,76	157	19,9
Luxemburgo	1,65	1,66	1,56	458	80,4
Malta	-	0,63	0,61	27	18,6
Noruega	1,60	1,62	1,51	3.599	49,2
Polonia	0,62	0,56	0,57	1.386	26,9
Portugal	0,80	0,77	0,81	1.189	31,7
Reino Unido	1,83	1,73	-	29.956	44,2
Rumania	0,39	0,39	-	235	44,0
Suecia	4,25	-	3,86	11.109	65,0
Turquía	0,72	-	-	1280	41,3
Media UE 27 Estados	1,88	1,84	1,84	201.020	54,9
Media UE 25 Estados	1,88	1,85	1,85	200.633	54,9
Media UE 15 Estados	1,94	1,91	1,91	196.076	55,2

FUENTE: EUROSTAT (2007).

dos con las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) no han gozado del mismo favor en tanto la especialización productiva ha estado orientada hacia actividades maduras y de baja intensidad tecnológica (15).

Este modelo conlleva una débil productividad que perjudica nuestra competitividad exterior ante la creciente competencia de los nuevos países manufactureros que fabrican mucho más barato (un síntoma de lo preocupante de este modelo desajustado son los datos de la balanza comercial que ofrecen un déficit de 88.459,2 millones de euros para 2007 (80.142,2 millones en 2006)). Por todo ello, se imponen cambios en la especialización productiva

con una intensificación en el uso de los factores como las nuevas TIC y el capital humano que son el soporte de las ventajas competitivas en los países con mayor nivel de desarrollo. En este contexto, y siguiendo las directrices de la UE, debe estimularse la innovación como instrumento de competitividad, en especial en el ámbito de las PYME.

LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN PREVISTOS EN EL IS ↓

Tradicionalmente el IS ha recogido algunos incentivos fiscales a la actividad de I+D, si bien de forma poco sistemática. Baste recordar que en la Ley

61/1978 se consideraba este incentivo específico, una variante de la deducción por inversiones (16).

En puridad podemos hablar de forma autónoma y sistemática de estos incentivos a la actividad de I+D a partir de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 que establecía una deducción en la cuota del 15 por 100 de los gastos en intangibles y del 30 por 100 en las inversiones en activos fijos afectos a dichas actividades. Aplicándose sobre el exceso, de los gastos e inversiones sobre la media de los dos años anteriores, un porcentaje del 30 de los gastos en intangibles y del 45 por 100 de las inversiones en activos fijos. En desarrollo de dicha norma, el Real Decreto 1622/1992, de 29 de diciembre, auténtico reglamento por su rigor y amplitud, definía los conceptos de I+D, las actividades que incluía y su régimen de incompatibilidades.

La Ley 43/1995 de reforma del IS, en la misma línea que la norma anterior, mantuvo una deducción autónoma del 20 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo que podía llegar al 40 por 100 respecto a los gastos que excediesen de la media de los efectuados en los dos años anteriores. Se hace notar que desaparecía la diferencia entre gastos intangibles y adquisición de activos fijos por cuanto dicha diferencia unida a los distintos porcentajes daba lugar a problemas de interpretación (17). Por otra parte, se introdujo la posibilidad de amortizar libremente las inversiones afectas a estas actividades, así como los gastos en I+D activados.

Por su parte, la deducción en el IS por IT aparece por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, como instrumento dentro del Plan Nacional de I+D+IT 2000-2003 para mejorar la competitividad de las empresas.

Finalmente, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, de Medidas Urgentes para el Estímulo al Ahorro Familiar y a la Pequeña y Mediana Empresa, al hilo de la estrategia comunitaria de Lisboa, introduce una nueva deducción en el IS para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación para las entidades de reducida dimensión.

LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS AFECTOS A ACTIVIDADES DE I+D Y DE LOS GASTOS DE I+D ACTIVADOS ↓

Libertad de amortización de activos afectos a actividades de I+D ↓

El artículo 11, apartado 2, letra c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) per-

mite la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D. En consecuencia, no se extiende a los activos afectos a la IT.

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Es conveniente destacar que las tablas oficiales de amortización lineal prevén generalmente que las edificaciones se amorticen, descontando el valor del suelo, al 2 ó 3 por 100 anual por lo que este beneficio permite acelerar la amortización y la recuperación del coste del edificio. Por otra parte, sólo gozarán de este beneficio en la parte del edificio que se halle afecta a las actividades de I+D.

La libertad de amortización de estos bienes opera desde la afectación a dichas actividades. En consecuencia, es posible que con anterioridad estuvieran en el patrimonio de la entidad sin especial afectación, en estos supuestos operará la libertad de amortización no sobre el valor de adquisición sino sobre el valor neto contable en el momento de la afectación, de lo contrario se amortizaría el bien por encima de su valor de adquisición (18).

El TRLIS determina que las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma. Esta cautela surge para recuperar la diferencia que surge de la amortización fiscal total al principio de la vida del bien.

Libertad de amortización de los gastos de I+D activados ↓

El artículo 11, apartado 2, letra d) del TRLIS determina que se podrán amortizar libremente los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

Es conveniente recordar en este punto que el artículo 35 del TRLIS define lo que se considera investigación y desarrollo. Así, se considera investigación la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

Por su parte, se considera desarrollo la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustan-

cial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad 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 éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de I+D el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá 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.

También se considerará actividad de I+D 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 este destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el *software*.

Debemos recordar que la norma sexta de valoración del Plan General Contable (PGC) de 2007 (prácticamente idéntica a la norma quinta del PGC de 1990) permite sólo la activación de los gastos de I+D cuando reúnan las siguientes condiciones:

- Que estén específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.

- Que se tengan motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos que se trate.

Asimismo, de acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 21 enero de 1992, debemos considerar como gastos *directamente* relacionados con la actividad de I+D:

- Los costes de personal afecto directamente a las actividades de I+D, que son los investigadores, los técnicos y personal asimilado y otro personal de apoyo.

- Los costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados directamente en el proyecto de I+D.

- La amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de I+D.

En consecuencia no se considerarían los gastos indirectos del proyecto de I+D.

Por otra parte, la norma sexta de valoración del PGC de 2007 prevé que los gastos de I+D activados deberán amortizarse durante su vida útil y siempre dentro del plazo de cinco años. La libertad de amortización fiscal prevista provocará una diferencia que revertirá según se proceda la amortización contable.

La norma excluye de este beneficio a las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. Cautela que tiene su origen en que la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 recoge entre los gastos directamente relacionados con la actividad de I+D, la amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de I+D y, como hemos visto, éstos ya gozan de libertad de amortización de acuerdo con el artículo 11, apartado 2, letra c), lo que provocaría duplicar el beneficio.

Finalmente, el TRLIS determina que las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma. Esta cautela surge para recuperar la diferencia que surge de la amortización fiscal total al principio de la activación de los bienes ante la posibilidad que no sea viable el proyecto o bien su viabilidad lo transforme en propiedad industrial.

LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA DEL IS POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D E IT ↓

Concepto de I+D ↓

El artículo 35, apartado 1, letra a) del TRLIS comienza definiendo, de forma separada, lo que se entiende por I+D. De manera genérica, la investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Por su parte, se entiende por desarrollo la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

De este concepto legal se pueden extraer dos notas que caracterizan a las actividades de I+D. De un lado, exigen una organización y una voluntad o

intención dirigida a la obtención de una innovación, lo que excluye los descubrimientos y mejoras casuales. De otro, pretenden incentivar una actividad investigadora y no se exige, en consecuencia, que tengan un resultado satisfactorio. Ahora bien, estas actividades, para disfrutar de la deducción, deben concretarse en proyectos concretos, sean sus resultados o no satisfactorios (19). En definitiva, la actividad debe ir dirigida a conseguir una novedad (20).

No obstante, la dificultad estribará en diferenciar cuando existe una mejora tecnológica sustancial y cuando se trata de un esfuerzo rutinario para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas, ya que nos enfrentamos a un concepto jurídico indeterminado (21). En este sentido, es conveniente distinguir entre la innovación radical, la que implica tanto el empleo de tecnologías radicalmente nuevas como la que se basa en la combinación de tecnologías existentes para conseguir nuevas aplicaciones, de la incremental, la que implica la extensión de tecnologías mediante el perfeccionamiento significativo de las existentes (22).

Desde esta perspectiva, es preciso distinguir un producto nuevo radicalmente innovado, el introducido en el mercado en el que su utilización, prestaciones, características, parámetros de proyecto o utilización de materiales y componentes difiere radicalmente de los anteriores, y el producto nuevo incrementalmente innovado, el existente cuyas prestaciones han sido incrementadas o perfeccionadas significativamente.

En la misma línea, un proceso nuevo consistirá en la adopción de métodos de producción nuevos o significativamente perfeccionados que impliquen cambios en los equipos utilizados, en la organización de la producción o en ambos casos, con el objeto de obtener productos nuevos o mejorados, que no pueden ser obtenidos con métodos convencionales o bien incrementar la eficiencia en la fabricación de los productos existentes. En principio, el alcance de la deducción debería alcanzar tanto a la innovación radical como a la incremental al referirse el concepto legal de desarrollo a la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes (23).

Por último, advertir la omisión a la actividad dirigida a obtener nuevos conocimientos para el desarrollo de servicios. Aunque el concepto legal se refiere, literalmente, sólo a productos, se admite, vía interpretativa, su aplicación a los servicios (24).

Tras la formulación del concepto general, el artículo 35, apartado 1, letra a) del TRLIS procede a especificarlo mediante una auténtica ampliación del

mismo (se considerará también actividad de I+D...),. En concreto, se incluyen como actividad de I+D las siguientes:

- a) La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- b) La creación de un primer prototipo no comercializable (25). Por supuesto, no puede considerarse actividad de I+D la creación de prototipos que no impliquen ninguna innovación. Así, sucede, habitualmente, con los de calzado que se limitan a incorporar modificaciones estéticas a los productos ya existentes (26).
- c) Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- d) El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de los nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquél cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental (27).

Por otra parte, de los antecedentes legislativos se deduce que sólo se incluye el muestrario prototipo, pero no los gastos en que se incurra para obtener los sucesivos. En efecto, la referencia a los muestrarios se incluyó durante la tramitación parlamentaria de la Ley (28), justificándose en el deseo de incluir bajo el concepto de investigación y desarrollo las tareas necesarias para diseñar y elaborar el muestrario prototipo. Del mismo modo, sólo tienen cabida en el mencionado concepto los gastos vinculados con el diseño y elaboración del muestrario, pero no otros diferentes, como los derivados de la adquisición de expositores para aquél (29).

e) Por último, se incorpora como actividad de investigación y desarrollo la concepción de *software* avanzado. Este *software* es el que supone 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 (30). En ningún caso, incluye las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el *software*.

Concepto de IT ↓

El artículo 35, apartado 2, letra a) del TRLIS también considera digna de protección fiscal a la actividad

de IT. La define la Ley como aquella actividad que consigue la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes y que, sin embargo, no es I+D.

En particular, se considera que se incluyen dentro de esta actividad:

- a) La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- b) La creación de un primer prototipo no comercializable.
- c) Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación industrial.
- d) Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades y otros centros de investigación, con independencia de los resultados en que culminen.

La distinción entre I+D e IT no resulta fácil de precisar, si tenemos en cuenta, de forma exclusiva, esta definición. En una primera aproximación, sólo pueden apreciarse dos diferencias. La primera, consiste en la desvinculación de la actividad de I+D de la consecución de un resultado, frente a la IT, que hace referencia, precisamente, a aquél. En definitiva, la I+D se define como la actividad realizada de forma intencionada y planificada por las empresas y dirigida a la obtención de una innovación. Ahora bien, el hecho de que aquélla resulte infructuosa, sin logro alguno, no afecta a su consideración como tal. Por el contrario, no pueden considerarse IT aquellas actividades que, aunque ordenadas a tal fin, no finalicen con la obtención de nuevos productos o procesos de producción.

Dicha regla, sin embargo, presenta una excepción: la referida a las actividades de diagnóstico tecnológico. En este caso, aun tratándose de IT, tampoco se exige la consecución de un resultado. La segunda característica diferenciadora de la IT es la necesidad de que la novedad se produzca en el ámbito tecnológico del proceso o producto (31).

En cualquier caso, la DGT ha elaborado un criterio claro de distinción, pero que no se encuentra recogido, de forma expresa, en el TRLIS y ni siquiera puede deducirse de una interpretación razonable del mismo. Así, entiende que la IT se refiere a aquellas novedades que sólo lo son desde un punto de vista subjetivo. Esto es, no se requiere la obtención

de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no ha sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo (32). Por el contrario, las actividades de I+D sí suponen una novedad desde una perspectiva objetiva.

La constatación de si una novedad lo es en sentido objetivo o subjetivo debe realizarse, además, examinando el mercado mundial y no sólo el español. Así, la DGT considera, por ejemplo, que constituye IT la instalación de una fábrica de tableros conglomerados que va a utilizar un sistema que constituye una novedad tanto en materias primas como en el proceso de producción, pero teniendo en cuenta que ya existe una planta piloto en otro país (33). El propósito que ha llevado a la DGT a introducir este criterio subjetivo resulta acertado, ya que no pretende otra cosa que dotar de cierta seguridad jurídica a la aplicación de estos complejos beneficios fiscales. Sin embargo, no parece éste el mejor camino, ya que la Administración no debe a través de la interpretación suplir las deficiencias del legislador (34).

Actividades que, en ningún caso, se consideran I+D o IT ↓

El artículo 35, apartado 3 del TRLIS delimita negativamente del concepto de I+D e IT y excluye expresamente las siguientes actividades:

1] Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, el precepto incluye dentro de esta categoría las siguientes:

- a) Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos (35).
- b) La adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.
- c) Los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado.
- d) Las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

2] Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, el precepto incluye dentro de esta categoría las siguientes:

- a) La planificación de la actividad productiva.

b) La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas del diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.

c) La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción. No obstante, el precepto señala que esta exclusión concurre siempre que dichos elementos no estén afectados a actividades calificadas como de I+D o IT. En consecuencia, la adquisición del inmovilizado puede constituir parte de la actividad de I+D e IT siempre que el mismo quede afectado a dicha finalidad. Por ello, forma parte de la base de la deducción la amortización de dicho inmovilizado.

d) La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.

e) El control de calidad y la normalización de productos y procesos.

f) La prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado.

g) El establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización.

h) El adiestramiento y la formación del personal relacionada con todas estas actividades.

3 Por último, el artículo 35, apartado 3, letra c) excluye del concepto de I+D e IT, la exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

La base de la deducción por gastos en I+D e IT

Los gastos que integran la base de la deducción en la cuota por las actividades de I+D e IT han de cumplir dos requisitos, de acuerdo con el artículo 35, apartados, 1, letra b) y 2, letra b) del TRLIS. De un lado, han de estar directamente relacionados con dichas actividades y aplicarse efectivamente a la realización de las mismas. Por tanto, se excluyen los gastos indirectos y, en todo caso, los que puedan considerarse como gastos generales.

Por otra parte, también se exige que los gastos de I+D o de IT consten específicamente individualizados por proyectos. Se trata de un requisito coherente con la definición de esta actividad como planificada. Además, constituye una cautela que impide que el sujeto pasivo incluya en la deducción gastos generales que no se encuentren direc-

tamente relacionados con la actividad investigadora.

No obstante, esta especificación en proyectos individualizados no significa que el TRLIS exija la aprobación de éstos por la Administración. El sujeto pasivo debe elaborar un proyecto donde imputar los gastos que van a integrar la base de la deducción que resulte identificable a nivel contable (36). Si bien por la distinta configuración del concepto de I+D en el ámbito contable y tributario no coincidirán los gastos activados y los potencialmente deducibles. No obstante, por coherencia con la normativa contable, el sujeto pasivo debe proceder a la activación contable de los mismos aunque no sean ambos gastos idénticos (37).

Las actividades de I+D e IT pueden ser realizadas por el propio sujeto pasivo o por un tercero. Dicho encargo puede efectuarse individualmente o en colaboración con otras entidades. En todo caso, se exige que la actividad se desarrolle en España. El derecho a la deducción lo ostenta la empresa que encarga el proyecto y no quien lo realiza materialmente. La deducción tiene un objetivo claramente finalista. En efecto, pretende incentivar la I+D e IT española, con el objetivo de hacer más competitivos nuestros productos e industria en un entorno globalizado y para ello exige que en España se desarrolle la infraestructura y organización necesaria de medios materiales y humanos para la actividad de I+D.

Sin embargo, el artículo 35 del TRLIS, permite que integren la base de deducción gastos correspondientes a actividades realizadas en el exterior, siempre que cumplan dos requisitos. De un lado, que la actividad principal se efectúe en España. De otro, que no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido en el proyecto concreto. Esta excepción no se aplica en los supuestos en que la actividad se encarga a terceros, en tal caso, ésta debe desarrollarse en España (38).

No obstante, es necesario hacer tres precisiones (39). En primer lugar, la norma impone limitaciones al gasto derivado de actividades realizadas en el exterior, pero no a la adquisición en otros países de elementos necesarios para efectuar la investigación en España. En segundo lugar, el hecho de que la actividad deba realizarse en nuestro país no implica que haya de ser desarrollada únicamente por empresas residentes en España (40). Por último, en ciertos casos puede producirse una inversión de la regla general en los proyectos encargados a terceros. Así, si la que encarga el proyecto es un no residente sin establecimiento permanente a una entidad residente, ésta tendrá derecho a la deducción (41).

La base de la deducción está compuesta por el importe de los gastos realizados en la actividad de I+D+IT. Dichos gastos han de cumplir los requisitos de estar directamente relacionados con la actividad, se apliquen efectivamente a la realización de ésta e individualizados por proyectos.

El problema que ahora se plantea es el de determinar qué tipo de gastos están aquí incluidos. Dada la remisión del artículo 10, apartado 3 del TRLIS al resultado contable, podría pensarse, en una primera aproximación, en acudir a dicha normativa para identificarlos. Sin embargo, el concepto de I+D empleado por el TRLIS es diferente, en algunos aspectos, al contable. Del mismo modo, también es preciso tener en cuenta que el concepto de IT es exclusivo de la normativa tributaria. En definitiva, que los gastos a incluir en la base de la deducción serán aquéllos que estén directamente relacionados con la actividad de I+D e IT, con independencia de que sean considerados como I+D a efectos contables.

A pesar de las diferencias apuntadas, la normativa contable nos será de utilidad para interpretar distintos conceptos. En primer lugar, nos va a servir para decidir si las amortizaciones del inmovilizado afecto a las actividades innovadoras se incluyen en la base de la deducción. En este sentido, la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC precisa que si los proyectos se realizan con medios propios se incluirán las amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto. Criterio que recoge el artículo 35, apartado 1, letra b) del TRLIS respecto a las actividades de I+D. Sin embargo, en las actividades de IT, el artículo 35, el apartado 2, letra b) guarda absoluto silencio acerca de las amortizaciones. En la medida que la actividad de IT no aparece en el PGC no podemos suplir este silencio con la normativa contable y, en consecuencia, parece debe interpretarse como el deseo del legislador de excluir esta categoría de gasto de la base de la deducción.

En segundo lugar, la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC considera gastos de I+D susceptibles de activación la parte de los costes indirectos que razonablemente afectan a la I+D, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos. Por su parte, el artículo 35 del TRLIS exige que los gastos estén directamente relacionados con las actividades de I+D+IT. En mi opinión, en la base de la deducción no cabe incluir los costes indirectos por la restricción del TRLIS (42).

En los casos en los que la actividad de I+D e IT se encarga a terceros no se plantean los problemas anteriores. La mencionada Resolución del ICAC señala que los gastos se valorarán por el precio de adquisición y el artículo 35 señala que la base de la

deducción estará compuesta por las cantidades pagadas a terceros. La expresión utilizada por el precepto parece determinar que dichas cuantías formarán parte de la base de la deducción sólo en el período impositivo en que el trabajo resulta efectivamente pagado, entendido, en concordancia con la Resolución del ICAC, que se deben imputar al ejercicio en que se realizan, con independencia del momento del efectivo pago, por el principio general de devengo.

Por otra parte, el artículo 35, en sus apartados 1, letra b) y 2, letra b), señala que para la base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo. La finalidad pretendida con esta medida resulta evidente: impedir el doble beneficio que supone la percepción de la subvención y la deducción en la cuota sobre determinados gastos financiados con la misma. Se minorará el 65 por 100, ya que, con carácter general, la subvención imputada tributará al tipo general del 35 por 100 y de esta forma se neutraliza el ingreso que deriva de la misma (43).

Obsérvese que lo que se minorará es el importe de la subvención imputable como ingreso en el período impositivo. De conformidad con los criterios contables, aplicables en esta materia por la remisión contenida en el artículo 10, apartado 3 del TRLIS y ante la ausencia de una norma expresa, las subvenciones de explotación se imputan al ejercicio en que resultan exigibles y las de capital, según la norma de valoración vigésima del PGC de 1990 y la norma de valoración decimoctava del PGC de 2007, cuando no tengan carácter reintegrable, al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada o amortización durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables o amortizables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Las subvenciones de explotación no ofrecen mayor problema pues coincidirá normalmente el período de imputación como ingreso con la deducción. Sin embargo, el problema surgirá con las subvenciones de capital pues su imputación como ingreso se producirá durante la vida útil del inmovilizado depreciable. Parece que el legislador supone que, en todo caso, el sujeto pasivo hará uso de la libertad de amortización prevista en el artículo 11 del TRLIS y de ese modo coincidirá la amortización, el ingreso de la subvención y la deducción. Si no fuera así, parece problemática aplicar la deducción a periodos subsiguientes dada la redacción de la norma. La problemática será idéntica para la IT.

Para finalizar, la diferenciación entre actividades de I+D e IT suscita el problema de determinar cómo se imputan las subvenciones percibidas para la realización de proyectos en los que coexisten ambas. La cuestión no es indiferente, ya que el porcentaje de deducción es distinto. Aunque la norma no lo aclara, quizá deberá reducirse la base de una y otra deducción, en la misma proporción que represente el gasto de cada actividad sobre el total.

Porcentaje de deducción

Porcentajes de deducción por gastos en I+D. La realización de actividades de I+D otorga el derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 30 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto (párrafo primero del artículo 35, apartado 1, letra c, subapartado 1º del TRLIS).

Cuando los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje del 30 por 100 hasta dicha media, y el 50 por 100 sobre el exceso respecto de la misma (párrafo segundo del artículo 35, apartado 1, letra c, subapartado 1º del TRLIS).

Esta previsión plantea dos problemas. El primero, es el relativo al cómputo de las subvenciones. La duda consiste en determinar si, una vez hallada la media de los dos años anteriores y el gasto del ejercicio, ambas cifras deben reducirse, antes de efectuar la comparación, en el 65 por 100 de las subvenciones percibidas en cada período e imputadas como ingreso. La otra posibilidad consiste en calcular el exceso sin tener en cuenta las subvenciones. Como resultado, se obtendrá una base de deducción dividida en dos tramos -el importe coincidente y el incremento de gasto-, debiendo reducirse cada uno de ellos, proporcionalmente, en el 65 por 100 de las subvenciones percibidas en el período impositivo e imputadas como ingreso.

La primera solución parece la más razonable con una interpretación sistemática del artículo 35 del TRLIS. Asimismo, también parece que atiende mejor a la finalidad de la norma, que no es otra que la de premiar el incremento real de esfuerzo inversor, realizado con cargo al sujeto pasivo (44).

El segundo problema antes apuntado se deriva de la definición de los períodos realizada por el precepto. De un lado, se refiere a la media de los gastos en los dos años anteriores. Por tanto, parece que habrá que tomar los dos años naturales anteriores al inicio del ejercicio en que se efectúe la comparación, con

independencia de los períodos impositivos que aquellos comprendan. De otro, alude a los gastos efectuados en el «período impositivo». Si éste coincide con el año, no se plantea problema alguno, ya que se compararán magnitudes homogéneas. Si es inferior, el sujeto pasivo resultará perjudicado, ya que se verá obligado tomar en consideración los gastos efectuados en dos lapsos temporales de diferente duración.

Además de la deducción que proceda conforme a las reglas anteriores se practicará una deducción adicional del 20 por 100 de los siguientes gastos del período:

a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D. Para determinar qué debe entenderse por investigador cualificado, la DGT (45) acude a los criterios contenidos en la Propuesta de Norma Práctica para encuestas de I+D Experimental de la OCDE. De acuerdo con la misma, tiene esta condición el profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos.

Por ello, no tendrían esta consideración aquellos técnicos y personal asimilado que participan en la actividad de I+D ejecutando tareas bajo la supervisión de investigadores, así como el personal de apoyo y el personal administrativo. Asimismo, considera que la exigencia de adscripción en exclusiva debe entenderse de manera que durante todo el tiempo que dure, dentro del período impositivo, el proyecto de investigación y desarrollo, la actividad desarrollada por el personal investigador para la consultante debe hacerse en exclusiva para ejecutar dicho proyecto.

b) Los gastos correspondientes a proyectos de I+D contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología (46), reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

Porcentajes de deducción por gastos en IT. Como se ha señalado anteriormente, la delimitación entre las actividades de I+D e IT resulta tan imprecisa que el legislador ha concretado cuáles son los conceptos que forman parte de la base de la deducción de IT. En definitiva, una actividad puede ser de esta naturaleza, según el concepto general antes examinado, pero el gasto realizado en la misma no integrará la base de deducción, sino se encuentra incluido dentro de los conceptos que enumera el artículo 35, apartado 2, letra b) del TRLIS. Esto supo-

ne tanto como restringir la definición de IT, limitándola a la realización de aquellas actividades incluidas en la enumeración legal (47).

Las actividades que integran este concepto fiscal restringido de IT son las siguientes:

a) Actividades de diagnóstico tecnológico encomendadas a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales, según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre. En estos casos, el TRLIS no exige un resultado satisfactorio.

b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de 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..

c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños. Según la interpretación administrativa, no basta con la mera adquisición de esta tecnología, sino que su aplicación por parte del sujeto pasivo debe dar lugar a una novedad (48). Por otra parte, no darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. En cualquier caso, la base de la deducción por este concepto no puede superar el millón de euros anuales.

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares. El precepto advierte que no se incluyen los gastos derivados de la implantación de estas normas (49). Tampoco se refiere a las actividades de control de calidad, que son excluidas, de modo expreso, por el artículo 35, apartado 3, del TRLIS.

El porcentaje de deducción por actividades de IT es del 15 por 100 para los proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología y del 10 por 100 por el resto de conceptos.

Deducción por inversiones en bienes afectos a las actividades de investigación y desarrollo ↓

Son tres los requisitos establecidos por el legislador para poder disfrutar de la deducción por inversiones en bienes afectos a actividades de I+D. En primer lugar, debe realizarse una inversión en bienes de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y

terrenos. La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Por tanto, sólo en dicho período impositivo podrá aplicarse la deducción.

En segundo lugar, los bienes deben quedar afectos exclusivamente a las actividades de I+D. De aquí se deducen dos conclusiones. De un lado, no otorgan derecho a la deducción las inversiones en elementos afectos a las actividades de IT. De otro, el sujeto pasivo no tiene derecho al beneficio en caso de que utilice los elementos, de manera simultánea, en la actividad innovadora y en la productiva normal de su empresa.

Por último, los elementos deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica dentro del proyecto de I+D. Obsérvese que el precepto no exige el mantenimiento del bien hasta que finalice su vida útil, sino sólo hasta que el elemento cumpla la finalidad investigadora para la que fue adquirido. Esta regla tiene una excepción en aquellos casos en los que la vida útil del elemento, calculada conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior.

La base de la deducción está compuesta por las inversiones efectuadas. Por tanto, parece que se admite tanto la adquisición de los bienes a terceros como su fabricación por el propio sujeto pasivo. En el primer caso, la base de la deducción será su precio de adquisición, mientras que en el segundo, el coste de producción.

El artículo 35, apartado 1, letra b, regula conjuntamente la base de la deducción por gastos y por inversiones en I+D. Ello plantea el problema de determinar si también debe reducirse aquélla en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la adquisición de estos elementos. El mencionado artículo señala que sólo se minorarán las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades. Tratándose de la adquisición de inmovilizado, deberá ser la propia normativa reguladora de la subvención la que nos indique si se ha concedido en atención a la actividad de I+D desarrollada o como fomento de la inversión empresarial de manera genérica. En el segundo caso, no será preciso practicar reducción alguna. El porcentaje de deducción previsto en la norma es del 10 por 100 de las inversiones.

Finalmente, la presente deducción por inversiones es compatible con la libertad de amortización prevista en el artículo 11, apartado 2, letra c del TRLIS. Además, se admite su compatibilidad con la deducción por gastos de I+D, de manera que la amortización del

elemento adquirido se integrará en la base de aquella. Por último, también resulta compatible con el beneficio previsto en el artículo 42 del TRLIS, de forma que estas adquisiciones, en la medida en que supongan una reinversión de beneficios extraordinarios, originarán el derecho a deducir el 12 por 100 en 2008 de las rentas positivas obtenidas con la transmisión previa.

La reforma de la deducción en 2006: derogación diferida y periodo transitorio ↓

La Disposición Derogatoria Segunda, apartado 3 de la Ley 35/2006 de Reforma 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 tiene previsto la derogación de esta deducción con efectos para los periodos que se inician a partir del 1 de enero de 2012.

En el periodo transitorio que se abre desde el 1 de enero de 2007 hasta su final derogación se determinará la deducción, de acuerdo con la nueva Disposición Adicional Décima del TRLIS, introducida por la Ley 35/2006, multiplicando el porcentaje de deducción establecido por el coeficiente siguiente:

— 0,92 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

— 0,85, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad inferior.

Finalmente, la nueva Disposición Transitoria Vigésima Primera del TRLIS, introducida por Ley 35/2006, determina que las deducciones establecidas en el artículo 35 del TRLIS, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2011. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

LA DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN ↓

El artículo 36 del TRLIS regula una deducción dirigida a incentivar la introducción de las tecnologías de la información y la comunicación en nuestras PYME.

Esta medida constituye un importante estímulo para la modernización de las PYME españolas, facilitando su incorporación a la nueva economía a través de Internet. Incluye esta deducción los gastos realizados para el logro de tales objetivos y también las inversiones efectuadas con dicho propósito.

Ámbito subjetivo de la deducción ↓

Sólo tienen derecho a aplicar esta deducción las empresas que, en el periodo impositivo en que efectúen los gastos e inversiones que dan derecho a la misma, puedan ser consideradas de reducida dimensión. En consecuencia, se exige que en el periodo impositivo inmediato anterior a aquél en que se realizan aquéllos, el importe neto de la cifra de negocios de la entidad haya sido inferior a 8 millones de euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 del TRLIS.

Ámbito objetivo de la deducción: gastos e inversiones que otorgan derecho al incentivo fiscal ↓

De conformidad con el artículo 36 del TRLIS, existen los siguientes cuatro grupos de actividades que otorgan el derecho a la deducción:

Acceso a Internet. Dan derecho a la deducción, la adquisición de equipos y terminales, con su *software* y periféricos asociados, para la conexión a Internet y acceso a facilidades de correo electrónico, así como la de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet; la instalación e implantación de dichos sistemas; y la formación del personal para su uso (50).

Presencia en Internet. También se incluye en esta deducción, las adquisiciones de equipos, con *software* y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales *Web* (51); la realización de trabajos, internos o encargados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales *Web* (52); la instalación e implantación de dichos sistemas; y, por último, la formación del personal de la empresa para su uso.

Comercio electrónico. Asimismo, se pretende incentivar la entrada de nuestras PYME en los nuevos mercados abiertos por el comercio electrónico y la denominada nueva economía. Así, dan derecho a la deducción, además de los gastos derivados de la instalación de estos sistemas y de la formación del personal de la empresa, las adquisiciones de equipos, con su *software* y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de

Internet, con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones, o de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.

Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales. Finalmente, se incentiva la adquisición de equipos y paquetes de *software* específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones Intranet; así como la de paquetes de *software* para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción, la instalación e implantación de dichos sistemas; y, por último, la formación del personal de la empresa para su uso.

Base y porcentajes de la deducción ↓

La base de la deducción está constituida por el importe de la inversión o del gasto efectuado. No obstante, dicha cifra deberá reducirse en aquella parte en que haya sido financiada con subvenciones. A diferencia de lo que sucede en el artículo 35, aquí no se alude a las subvenciones imputables como ingreso, sino a todas las que hayan financiado la inversión o el gasto. Por tanto, no se plantean los problemas antes aludidos: todas las subvenciones recibidas con destino al proyecto de que se trate deberán reducirse de la base de la deducción. Por otra parte, se reduce el total de la subvención, lo que no resulta correcto, en la medida que ésta habrá tributado como ingreso en la base del impuesto.

El porcentaje de la deducción es del 15 por 100 de los gastos e inversiones anteriormente mencionados.

La reforma de la deducción en 2006: derogación diferida y periodo transitorio ↓

La Disposición Derogatoria Segunda, apartado 2, de la Ley 35/2006 de Reforma 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 tiene previsto la derogación de esta deducción con efectos para los periodos que se inician a partir del 1 de enero de 2011.

En el periodo transitorio que se abre desde el 1 de enero de 2007 hasta su final derogación se determinará la deducción, de acuerdo con la nueva Disposición Adicional Décima del TRLIS, introducida por la Ley 35/2006, multiplicando el porcentaje de deducción establecido por el coeficiente siguiente:

- 0,8, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 0,6, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
- 0,4, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
- 0,2, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.

Finalmente, la nueva Disposición Transitoria Vigésima Primera del TRLIS, introducida por Ley 35/2006, determina que las deducciones establecidas en el artículo 36 del TRLIS, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

NOTAS ↓

- [1] Véase Price Waterhouse (1996) y Díaz Arias (2002).
- [2] Véase Albi y otros (2000) y Costa y otros (2005)
- [3] Véase Ministerio de Economía y Hacienda (1994).
- [4] Sobre el Informe Primarolo (1999), véase Maldonado (2001).
- [5] Véase Informe Ruding (1992)
- [6] Documento COM (2006) 728 final
- [7] En efecto, la Comisión desde hace años venía planteando que los arts. 23 y 37 del TRLIS podían constituir ayudas de Estado y la sentencia de 15 de julio de 2004 (Asunto C-501/00, *España/Comisión*) efectivamente consideró que el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 (TRLIS) constituía una ayuda de Estado. Asimismo, la Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos (DGT), a instancias de la Comisión, ha considerado que la deducción fiscal del artículo 37 del TRLIS no será aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al 21 de marzo de 2006. Por último, el pasado 2 de junio de 2006 la Comisión interpuso demanda contra España por violación de la libertad de establecimiento y libre circulación de servicios pues, siguiendo la doctrina del Asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier SA*, los gastos realizados en nuestro territorio por I+D gozan de deducción en detrimento de los mismos gastos efectuados fuera de nuestro territorio. La sentencia de 13 de marzo de 2008 (Asunto 248/06, *España/Comisión*), como era previsible, declaró que el artículo 35 del TRLIS que regula la deducción de los gastos correspondientes a las actividades de I+D e IT

- es contraria al Derecho Comunitario por violar la libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios pues en la mencionada deducción es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España.
- [8] Véase Gutiérrez Lousa y Rodríguez Ondarza (2006).
- [9] Véase Durán Herrera (2001 y 2003).
- [10] Véase Albi Ibáñez (2002).
- [11] Véase, sobre los factores que afectan al crecimiento económico, Galindo Martín (2003).
- [12] Véase Fernández Sánchez (2006).
- [13] Véase Martín Acebes (2006).
- [14] Véase Sánchez Asiaín (2003).
- [15] Véase Pérez García (2006)
- [16] Sobre la evolución histórica de los incentivos fiscales a las actividades innovadoras, véase Romero Jordán, Sanz Sanz y Hernández Rubio (2007) y Rivas Sánchez (2007).
- [17] Véase sobre este tema Price Waterhouse (1996).
- [18] Véase Rodríguez Márquez (2006).
- [19] Véase Gutiérrez y Villaró (1998), Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003) y Gutiérrez Lousa (2006). En este sentido, el Plan General Contable de 1990 y de 2007, en su norma de valoración quinta y sexta, respectivamente, condiciona la activación de los gastos en I+D a estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto.
- [20] La Dirección General de Tributos (DGT), en contestación a consulta de 26 de diciembre de 2000, considera que *no es actividad de I+D* la consistente en la elaboración de normativa sobre homologación y certificación de componentes y vehículos completos. Dichas actividades, por sí mismas, no implican la incorporación de nuevas tecnologías ni la obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico ni, por supuesto, la elaboración de productos no existentes en el mercado o la incorporación de procesos novedosos o que mejoren los ya existentes. Asimismo, *tampoco constituye I+D*, según la contestación a consulta de 27 de febrero de 2001, la adaptación de un sistema de entorno industrial ya existente en un sector para su utilización en otro distinto y, por tanto, para usuarios también distintos. Por el contrario, *sí se considera una verdadera innovación*, por ejemplo, el supuesto examinado por la contestación a consulta de 26 de diciembre de 2000, relativa a una empresa que ha desarrollado un sistema de aire acondicionado para automóvil basado en refrigerantes con ODP -*ozone depleting potential*, es decir, potencial de agotamiento del ozono-cero y un sistema de climatización con ODP cero. Se trataba de sistemas hasta entonces desconocidos que incorporan nuevos conocimientos tecnológicos.
- [21] Véase Gutiérrez y Villaró (1998)
- [22] Véase Cosín Ochaíta (1996)
- [23] Véase Cosín Ochaíta (1996) y Gutiérrez y Villaró (1998).
- [24] Como señala la contestación a consulta de 9 de octubre de 2000, el término «producto» debe entenderse en un sentido amplio, como todo resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, lo que incluye sin duda los servicios.
- [25] Como señala la DGT, en contestación a consulta de 7 de mayo de 2001, la razón de ser de incluir los gastos de creación y prueba de un prototipo estriba en el hecho de que «éste se encuentra en un estadio previo al producto definitivo, que sirve de muestra para la verificación de sus condiciones y cualidades técnicas que pongan de manifiesto sus posibilidades de aplicación y, en su caso, las divulgue de cara a su lanzamiento en el mercado».
- [26] En efecto, la contestación a consulta de 6 de mayo de 2001, considera que el diseño de nuevos modelos de calzado y en la creación de prototipos a partir de los mismos no implica ninguna novedad científica o tecnológica significativa ya que su resultado es una simple modificación estética de productos ya existentes. En el mismo sentido, la contestación a la consulta de 4 de septiembre de 2000 considera que los gastos para adaptar los modelos a las nuevas tendencias, como consecuencia de la caída de la demanda, encargando prototipos de nuevos modelos, no parece que impliquen una novedad tecnológica en relación con el lanzamiento de un nuevo producto al mercado, sino modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- [27] La interpretación de este concepto ha dado lugar a cierta problemática. Así, la DGT, contestación a consulta de 4 de septiembre de 2000, ha establecido los siguientes criterios: — La actividad de diseño y elaboración de muestrarios se considera I+D en cuanto tenga por objeto el *lanzamiento de productos*. — El lanzamiento implica la *introducción en el mercado de un producto nuevo*. — Dicha novedad no ha de derivarse, necesariamente, de un previo proceso de I+D. — *La novedad no ha de ser meramente formal o accidental, sino esencial*. Se entiende por esencial, la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de mezclas o combinaciones nuevas de materias ya existentes, con el objeto de crear un producto nuevo.
- [28] Véase González González (1997).
- [29] Véase Gutiérrez y Villaró (1998) y Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003)
- [30] Como ejemplo de esta clase de *software* puede citarse el supuesto examinado por la contestación a consulta de 24 de octubre de 2000, consistente en la creación de un producto nuevo mediante la aplicación de técnicas de inteligencia artificial en los sistemas estadísticos de previsiones.
- [31] Véase Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003)
- [32] En efecto, en la contestación a consulta de 20 de abril de 2005 la DGT fija los siguientes criterios para la I+D: — *Novedad o mejora sustancial*: el producto o proceso obtenido ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial. La novedad no ha de ser meramente formal o accesoria, sino que supone la existencia de un cambio esencial, una modificación de alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyen una nueva naturaleza al elemento modificado. — *Desde el punto tecnológico*: la novedad tiene que producirse en el ámbito tecnológico del proceso o producto. — *Desde el punto de vista subjetivo*: no se requiere la obtención de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no ha sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo.
- [33] Véase la contestación a consulta de 27 de noviembre de 2001.
- [34] Véase Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003)
- [35] Así, la contestación a consulta de 25 de julio de 2001 atribuye esta condición a la fabricación de pavimentos industriales mejorados en cuanto a su resistencia y de pavimen-

- tos deportivos con un menor efecto abrasivo. Estos productos, aun cuando incorporan una novedad, ésta no se considera «significativa», sino fruto de meros esfuerzos rutinarios.
- [36] La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 21 de enero de 1992 determina que para poder activar los gastos de I+D debe existir un proyecto específico e individualizado para cada actividad de I+D, la asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidos, en todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, la rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada y la financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada
- [37] En sentido contrario, Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003) consideran que no es necesaria dicha activación contable.
- [38] Como hemos indicado con anterioridad la sentencia de 13 de marzo de 2008 (Asunto C-248/06) ha considerado contraria al Derecho Comunitario, por restringir la libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios, esta limitación del 25 por 100 a los gastos de la actividad que se realicen en el exterior, en el ámbito de la Unión Europea.
- [39] Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003)
- [40] En efecto, el artículo 19, apartado 4, letra a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) reconoce la aplicación de este beneficio fiscal a los no residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.
- [41] En efecto, la DGT, en contestación a consulta de 28 de diciembre de 2000, entiende que si una empresa no residente, que tampoco actúa mediante establecimiento permanente, encarga la realización de un proyecto de investigación en nuestro país a una sociedad residente, será ésta la que ostente el derecho al beneficio.
- [42] Sin embargo, Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003) consideran que cuando el TRLIS utiliza dicho adjetivo (directamente) sólo pretende excluir aquellos costes de estructura general de la empresa y financieros, que no inciden en el proyecto desarrollado y deben incluirse los costes indirectos en el caso y en la medida en que contribuyan a la realización de aquél. No obstante, reconocen que esta conclusión conlleva un importante nivel de inseguridad, por cuanto no será fácil determinar, en cada caso, qué parte de estos gastos deba imputarse a la actividad de I+D e IT.
- [43] Es conveniente destacar el anacronismo de seguir manteniendo el porcentaje del 65 por 100 pues dada la rebaja de tipos operada tras la reforma de 2006, y tributar la subvención recibida al 30 por 100, la base de la deducción debería minorarse en el 70 por 100 de la subvención recibida.
- [44] Este argumento lleva a la DGT, en contestación a consulta, de 2 de julio de 1997, a considerar que a los efectos de determinar el importe que tendrá derecho a cada uno de los porcentajes de deducción, es preciso considerar los gastos una vez minorados en el 65 por 100 del importe la correspondiente subvención. No obstante, Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003) se inclinan por la segunda solución dada la literalidad de la norma.
- [45] Véase contestación a consulta de 10 de julio de 2001.
- [46] Como señala la contestación a consulta de 24 de octubre de 2000, se exige que sea una de estas entidades la que realice materialmente los trabajos, de manera que no goza

de esta deducción incrementada la actividad desarrollada por una sociedad participada en su capital por la Universidad.

- [47] En este sentido, Rodríguez Márquez y Martín Fernández (2003).
- [48] Como señala la DGT, en contestación a consulta de 27 de febrero de 2001, a pesar de que se adquiere tecnología avanzada en forma de licencias, la consultante no realiza por sí misma ninguna actividad que vaya a dar lugar a la obtención de las mencionadas novedades, sino que se mejora el sistema de información y gestión centralizada del grupo de empresas, sin incorporar características a sus productos que, desde un punto de vista tecnológico, los hagan sustancialmente diferentes de los existentes con anterioridad.
- [49] La DGT entiende que los gastos anteriores sólo podrán considerarse de IT en caso de que se enmarquen dentro de un proyecto de tal naturaleza. Así, la contestación a consulta de 8 de junio de 2001 señala que el precepto mencionado ha considerado que los gastos en que se incurran para la obtención de un determinado certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad tendrán derecho a la aplicación de esta deducción, siempre que dicho certificado se realice dentro de una actividad de innovación tecnológica, es decir, el gasto por la obtención de dicho certificado, por sí mismo, no es una actividad de innovación tecnológica.
- [50] La DGT, en contestación a consulta de 14 de febrero de 2002, considera incluidos en este apartado los gastos derivados de las cuotas de alta o de conexión a la línea de telecomunicaciones para el acceso a Internet, así como las inversiones en equipos específicos para tal fin, como terminales, tarjetas, módems, microfiltros, adaptadores y rosetas.
- [51] Constituye un gasto en esta actividad, el ocasionado por las cuotas de registro de dominio propio o de traslado del mismo (contestación a consulta de 14 de febrero de 2002).
- [52] La contestación a consulta de 2 de julio de 2002 considera que dan derecho a la deducción los gastos de personal necesarios para la creación, desarrollo, instalación e implantación de un sitio Web, pero no los derivados de su posterior mantenimiento.

BIBLIOGRAFÍA †

- ALBI IBÁÑEZ, E. (2002): «Competitividad e imposición societaria», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1 y 2, pp.41-48.
- ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. Y ZUBIRI, I.: (2000): *Economía Pública I*, Ariel Economía, Barcelona.
- COSÍN OCHAÍTA, R. (1996): «El nuevo régimen fiscal de las actividades de I+D», *Gaceta Fiscal*, nº 144.
- COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. Y MORA, A. (2005): *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, 2ª edición, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- DÍAZ ARIAS, J. M. (2002): «La reforma de los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1 y 2, pp. 175-192.
- DURÁN HERRERA, J. J. (2001): «Evolución de la inversión directa en el exterior en la economía española. Una tendencia hacia el desarrollo», *Economistas*, nº 90, pp. 63-73.
- DURÁN HERRERA, J. J. (2003): «Veinticinco años de inversión directa española en el exterior. 1978-2003. Una senda de crecimiento», *Economía Industrial*, nº 349-350, pp. 147-154.

- EUROSTAT (2007): <http://ec.europa.eu/eurostat/>
- FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, R. (2006): «Estrategias de reespecialización comercial: los casos de Irlanda y Finlandia», *Economistas*, nº 108 extra, pp. 64-71.
- GALINDO MARTÍN, M. A. (2003): «Algunas consideraciones sobre el crecimiento económico», *CLM Economía. Revista Económica de Castilla-La Mancha*, nº 2, pp. 129-158.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J. M. (1997): «Bonificaciones. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades» en PÉREZ MARTÍNEZ J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J. F. (1997): *El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento*, Recoletos, Madrid.
- GUTIÉRREZ, G. y VILLARÓ, M. (1998): «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», en LAORDEN, J. y ARQUÉS, J. (directores): *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Cuatrecasas Abogados y Civitas, Madrid.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2006): «Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades» en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (director): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), pp. 455-519.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (2006): «Luces y sombras de la reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Partida Doble*, nº 177, pp.23-40.
- INFORME PRIMAROLO (1999): «Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation)» to ECOFIN Council on 29 November 1999.
- INFORME RUDING (1992): «Conclusiones y recomendaciones del comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades», *Monografía de Hacienda Pública Española sobre el Impuesto sobre Sociedades*, nº 2, pp. 221-246.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. (2001): «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Crónica Tributaria*, nº 97, pp. 37-60.
- MARTÍN ACEBES, A. (2006): «La competitividad de las empresas españolas y el sector exterior», *Economistas*, nº 108 extra, pp. 57-62.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1994): *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PÉREZ GARCÍA, F. (2006): «Productividad, capitalización y especialización», *Información Comercial Española. Revista de Economía*, nº 829, pp. 27-47
- PRICE WATERHOUSE (1996): *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.
- RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007): «Los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español: historia y actualidad», *Contabilidad y Tributación-CEF*, nº 291, pp. 29-86.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2006): «Base imponible (II): amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero» en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (director): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), pp. 99-150.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2003): «Deducción por actividades de investigación científica y tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades», en RUBIO GUERRERO, J. J.: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 671-690.
- ROMERO JORDÁN, D.; SANZ SANZ, J. F. y HERNÁNDEZ RUBIO, C. (2007): «La fiscalidad de la inversión en I+D: un análisis comparado de la UE-15», *Información Comercial Española. Revista de Economía*, nº 835, pp. 141-151.
- SÁNCHEZ ASIAÍN, J. A. (2003): «Competitividad y crecimiento en I+D e Innovación», *CLM Economía. Revista Económica de Castilla-La Mancha*, nº 2, pp. 185-214.