

ACADEMIA EUROPEA  
DE CIENCIAS Y ARTES



DELEGACIÓN ESPAÑOLA

Beneficios fiscales *en las* ●  
**relaciones**  
investigación-empresa

Ignacio de Luis Villota  
Álvaro de Juan Ledesma

DOCUMENTO DE TRABAJO





BENEFICIOS FISCALES  
EN LAS RELACIONES INVESTIGACIÓN-EMPRESA



ACADEMIA EUROPEA  
DE CIENCIAS Y ARTES



DELEGACIÓN ESPAÑOLA

Beneficios fiscales *en las*  
**relaciones**  
investigación-empresa

Ignacio de Luis Villota  
Álvaro de Juan Ledesma

DOCUMENTO DE TRABAJO

Ignacio de Luis Villota es Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales en el Colegio Universitario de Estudios Financieros (C.U.N.E.F.), diplomado por el Centro de Estudios Tributarios y Económicos en Hacienda Pública y Derecho Tributario Español, miembro del Observatorio de las nuevas Tecnologías del Consejo Superior de Cámaras de Comercio, miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales. En la actualidad es Socio y Administrador de TORCADE, S.L.

Álvaro de Juan Ledesma es **abogado** de ESTUDIO JURÍDICO FISCAL-CONSILIVM. Master en Asesoría Fiscal por el Instituto de Empresa y Diplomado en **Derecho Comunitario** por el CEU San Pablo. Ha sido responsable del área fiscal de **España y Portugal** en el Departamento europeo del **International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)** en Amsterdam (Holanda). En la actualidad es **corresponsal** de este organismo en lo relativo a **legislación y jurisprudencia** sobre fiscalidad nacional e internacional y del **Impuesto sobre el Valor Añadido**. Profesor de fiscalidad del **Instituto de Empresa** y de la **Universidad de Nebrija** así como de las **Universidades Mariano Egaña y Arturo Prat** de la República de Chile.

BENEFICIOS FISCALES EN LAS RELACIONES INVESTIGACIÓN-EMPRESA

EDITA:

© Academia Europea de Ciencias y Artes

DEPÓSITO LEGAL: M-49.755-2002

IMPRIME: Sociedad Anónima de Fotocomposición  
Talisio, 9. 28027 Madrid

# Índice

- I. INTRODUCCIÓN
- II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
  - 1. *Antecedentes*
    - 1.1. Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades
    - 1.2. Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización
    - 1.3. Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989
    - 1.4. Real Decreto 1.622/1992, de 29 de diciembre, que desarrolla la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, en lo relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales
  - 2. *Deducciones en la cuota en la legislación vigente*
    - 2.1. Actividades de investigación y desarrollo
      - 2.1.1. Concepto de actividades de I+D
      - 2.1.2. Base de la deducción
      - 2.1.3. Porcentaje de deducción
    - 2.2. Actividades de innovación tecnológica
      - 2.2.1. Concepto de actividad
      - 2.2.2. Base de la deducción
      - 2.2.3. Porcentaje de deducción
    - 2.3. Exclusiones
    - 2.4. Interpretación y aplicación de las deducciones
  - 3. *Gastos deducibles*
    - 3.1. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
      - 3.1.1. Gastos de la actividad
      - 3.1.2. Amortizaciones
      - 3.1.3. Reglas especiales de vinculación
- III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
  - 1. *Gastos en actividades de I+D e innovación tecnológica*
    - 1.1. Estimación directa
    - 1.2. Estimación objetiva
  - 2. *Deducción en actividades de I+D e innovación tecnológica*
- IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
  - 1. *Subvenciones*
    - 1.1. Artículo 78. Base imponible
    - 1.2. Artículo 104. La prorrata general
    - 1.3. Subvenciones a la Investigación y el Desarrollo
- V. LAS FUNDACIONES COMO FÓRMULA PARA REALIZAR LAS ACTIVIDADES DE I+D
  - 1. *Aplicación del Impuesto sobre Sociedades*
  - 2. *Beneficios relativos a los impuestos locales*
  - 3. *Las fundaciones ante el IVA*
- VI. DERECHO COMPARADO
  - 1. *Países comunitarios*
  - 2. *Otros países*
- VII. CONCLUSIONES



# I. Introducción

Hoy no puede discutirse que la Hacienda Pública debe desempeñar un papel importante en la política económica de cualquier país.

El Estado moderno pretende hacer posible la consecución de una serie de objetivos de esta naturaleza que, en definitiva, condicionan el bienestar de sus ciudadanos, y para ello tiene que emplear diversas armas. Los fines económicos son varios, por lo que la política económica tiene que utilizar todos los instrumentos de que puede disponer para lograrlos.

Una faceta fundamental de la política económica es, sin duda, la política fiscal, cuyo objetivo debe ser el adecuado uso de sus instrumentos al servicio de los fines económicos y sociales. Los medios de la política fiscal son, básicamente, tres: el gasto público, el sistema fiscal y la deuda pública. Los tres, especialmente los dos primeros, pueden emplearse conjuntamente y producir efectos complementarios entre sí.

Se trata de tres mecanismos que tienen un carácter instrumental y que, por tanto, necesitan que previamente se hayan definido los objetivos económicos, sociales o, incluso, políticos que se tratan de conseguir.

Aunque estos objetivos dependen de circunstancias muy diversas, parece claro que en estos momentos pueden señalarse como indiscutibles de la política económica española conseguir un crecimiento sostenido, en un marco de estabilidad, que genere empleo suficiente para reducir la tasa de paro. En esta tarea tienen un papel fundamental las empresas, y para poder desempeñarlo han de encontrarse en situación de competir, en una economía muy globalizada, con las de otros países, especialmente, con las pertenecientes a países que cuentan con un nivel económico más alto. España necesita empresas eficientes, con alto grado de productividad y que sean competitivas en el marco de la Unión Europea.

Y para esto es imprescindible que utilicen técnicas y procedimientos productivos y comerciales modernos, que les permitan obtener el mayor rendimiento de los factores de producción que empleen; tienen que estar al día de los avances tecnológicos y, mejor aún, propulsarlos.

La empresa moderna debe incluir entre sus tareas las de investigación y desarrollo —ya las realice individualmente o mediante participación en proyectos colectivos—, pero, desde luego, no puede quedar al margen de los avances tecnológicos. No obstante, es cierto que la investigación y desarrollo necesitan un esfuerzo financiero inicial cuyos frutos no se perciben de forma inmediata, por lo que el Estado tiene que tratar de estimular esta actividad. Y uno de los medios que puede y debe utilizar para ello son los instrumentos fiscales, los cuales han de actuar para este fin, en doble sentido: en primer lugar, debe evitarse que la propia estructura de las figuras tributarias que incidan sobre esta actividad pueda suponer un obstáculo para su normal desarrollo y, en segundo lugar, han de concederse incentivos que supongan un trato fiscal más favorable para los empresarios que realicen inversiones de esa naturaleza que para los que no las hagan.

Las técnicas de incentivos fiscales son muy diversas (exenciones, desgravaciones, deducciones o bonificaciones en la cuota, etc.) y la preferencia de unas sobre otras depende de una serie de circunstancias o de condiciones de distinto carácter, pero todas ellas pueden ser eficaces en la medida que reduzcan la tributación de las actividades que se quieren favorecer y consigan canalizar hacia ellas recursos que sin la concurrencia de esos incentivos se emplearían de otra manera.

Es cierto que los incentivos fiscales no deben emplearse aisladamente, sino inmersos en una política general que englobe diversas medidas económicas, administrativas, financieras y fiscales, pero dentro de este marco general los incentivos fiscales pueden contribuir de manera importante a la consecución del fin perseguido.

Concretamente, las actividades de investigación y desarrollo pueden fomentarse, además de con incentivos fiscales, desde el campo del gasto público, mediante subvenciones y facilidades financieras como la concesión de créditos favorables para la adquisición de los equipos y medios necesarios para su realización.

No faltan autores que se muestran escépticos frente a la utilidad de los incentivos fiscales, considerando que, en determinados casos, pueden suponer un sacrificio innecesario para el Tesoro en cuanto no hagan más que favorecer actividades que los empresarios hubieran llevado a cabo, de todas formas, aun sin estos incentivos. Pero, probablemente, este no será el caso de los que traten de favorecer la investigación y el desarrollo, actividades que reúnen la doble condición de ser muy convenientes desde el punto de vista de la economía general, y de exigir un esfuerzo adicional a los empresarios que el Estado debe contribuir a que sea realizado. En cualquier caso, frente a este escepticismo cabe recordar la reflexión que ya hacía Samuelson <sup>1</sup> a final de los años sesenta: «Naturalmente, lo mismo que hay riesgos en la construcción de puentes, al usar el D.D.T. y al recetar antibióticos, así habrá riesgos y errores y mal uso político de las armas de la política económica. Pero argumentos semejantes no demostrarán nunca que tales políticas deberían archivarse, ni tendrán peso en el campo político de cualquier democracia moderna».

Lo que debe tratarse es de conceder incentivos que quepa esperar que van a suponer una contribución importante para que los empresarios se decidan a realizar estas actividades.

Lo que desde luego deben tener los incentivos que se establezcan es entidad suficiente para que puedan ser tomados en cuenta por los empresarios a los que van dirigidos al adoptar sus decisiones. Si no reúnen este requisito, sí supondrán un sacrificio recaudatorio baldío, porque como razonó J. Marchall <sup>2</sup>, trasladando al campo fiscal la idea física de «**quantum de acción**», hasta una dosis mínima de energía, no es que no se produzca ninguna acción apreciable, sino que no la hay.

Según las consideraciones expuestas hasta ahora, en el presente estudio se examina el tratamiento que en el sistema fiscal español reciben las actividades de I + D que realicen los empresarios y en especial los incentivos que se han incorporado al Impuesto sobre Sociedades a partir de la Ley 61/1978 y que se han ido incrementando en sucesivas modificaciones de este impuesto. Es en esta figura tributaria en la que el legislador español ha concentrado la aportación del sistema fiscal a favor de las actividades de I + D, por lo que la mayor parte del estudio se centra en él, sin perjuicio de referirse también a la incidencia que puede tener el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre esta actividad, indirecta-

<sup>1</sup> P.A. Samuelson: «Política monetaria, política fiscal y desarrollo económico», *Información Comercial Española* (enero, 1969), n.º 425, pág. 78.

<sup>2</sup> J. Marchall: *Rendiments Fiscaux et Cojounture*. Librairie de Medicis. Paris 1942. Pág. 15.

mente, como consecuencia del régimen a que se someten en este impuesto las subvenciones que se concedan en su favor.

La referencia al sistema fiscal español se cierra con algunos juicios sobre la posibilidad que ofrecen las fundaciones acogidas a la Ley 30/1994 para ser utilizadas como vehículo para llevar a cabo actividades de investigación.

En su segunda parte, el estudio comienza por recordar las limitaciones que la política de incentivos fiscales puede encontrar en la política fiscal de la U.E. y, principalmente, en los principios que inspiran el Código de Conducta aprobado por la Comisión. Seguidamente, recoge la información de que se ha podido disponer sobre el tratamiento que recibe esta actividad en el Derecho fiscal comparado y sobre los principales incentivos fiscales que existen en otros países.

La Academia Europea de Ciencias y Artes pretende, con este estudio comparado del fomento de estas relaciones a través de las ayudas empresariales, ofrecer datos de interés para situaciones nacionales particulares, con especial dedicación al caso español.



## II. Impuesto sobre Sociedades

### 1. Antecedentes

#### 1.1. Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

La nueva regulación que la Ley 61/1978 dio al Impuesto sobre Sociedades dedicaba su artículo 26 a la «Deducción por Inversiones», dentro de las cuales, en el apartado 4, recogió «las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones».

La Ley no contenía ninguna definición sobre qué debía entenderse por «investigación o desarrollo», ni tampoco se incorporó por vía reglamentaria a la normativa fiscal. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre, se limitó a enumerar diversos conceptos que no daban derecho a la deducción, por la naturaleza de la inversión («las cantidades destinadas a la adquisición o creación de procedimientos y sistemas administrativos o de gestión»), o por el destino de esta («los realizados para uso de terceros»), por la situación patrimonial del objeto de la inversión («la adquisición de programas que hubieran figurado anteriormente en el activo fijo del vendedor»).

La deducción por inversiones contenida en las dos disposiciones mencionadas puede esquematizarse de la siguiente forma:

- **Objeto**

La inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, que se efectúen directamente por el sujeto pasivo o se contraten con terceros, siempre que estos fueran residentes en España.

La deducción solo podía ser aplicada por aquellos sujetos pasivos para los que supusiera una inversión, con independencia de quién la llevara a cabo.

- **Base**

El coste de las inversiones, en el que se incluyen tanto los costes directos como los indirectos, siempre que, tal como se exigía en el artículo 236 del Reglamento, existiera la justificación de estos en la contabilidad del sujeto pasivo<sup>3</sup>.

En el caso de contratación, la base estaba constituida por el importe satisfecho.

- **Porcentaje de deducción**

Diez por ciento del importe de las inversiones. La deducción debía aplicarse sobre la cantidad resultante de disminuir la cuota íntegra en las deducciones por doble imposición reguladas por el artículo 24 de la Ley del impuesto y las bonificaciones del artículo 25 de la misma ley.

<sup>3</sup> El artículo 236 del Real Decreto 2631/1982 no consideraba como parte de los costes los intereses de la financiación de los proyectos: «2. En ningún caso se incluirán los intereses devengados por los capitales recibidos en concepto de préstamo para la financiación de estas inversiones y por las operaciones con pago aplazado».

En cuanto al plazo para ejercitar la deducción, este se producía en el momento en que se materializara el coste, o cuando se firmara el contrato en los casos en que la inversión no se efectuara directamente. En este último supuesto, cuando la duración del contrato fuese superior a dos años, el Reglamento del Impuesto permitiría la aplicación de la deducción en los períodos impositivos incursos en la duración del contrato, pero sin establecer ningún sistema de imputación.

## **1.2. Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización**

El Capítulo IX de la Ley 27/1984, estableció un régimen de deducciones para la promoción de la innovación tecnológica aplicable, según algunos autores, a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, trascendiendo el ámbito de aplicación subjetiva al que iban destinadas el resto de disposiciones de la Ley. Esta cuestión fue objeto de controversia.

La deducción aplicable por «**los gastos de investigación y desarrollo realizados por las empresas**», contemplada en el artículo 35 de la Ley, diferenciaba entre los gastos en intangibles y los gastos en la adquisición de activos fijos aplicados al proceso de investigación y desarrollo.

Para los primeros se fijó una deducción del 15 por ciento de su cuantía, mientras que para los segundos este porcentaje se incrementaba hasta el 30 por ciento.

El régimen de bonificaciones fiscales se complementaba con el sistema de libertad de amortización para inversiones en: maquinaria y bienes de equipo destinados a actividades de investigación y desarrollo, en intangibles unidas a los proyectos y en los edificios asignados para las actividades que originaban el derecho a la deducción.

Para los dos primeros, el régimen se extendía a lo largo de cinco años, mientras que para los edificios el plazo de aplicación era de siete.

## **1.3. Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989**

Tal como recogía la exposición de motivos de la Ley, en materia tributaria se introducen, entre otras, una serie de disposiciones que responden a «**una utilización selectiva de los estímulos e incentivos fiscales**», sin que supongan una modificación substancial de la normativa existente.

La nueva regulación que la ley dio al artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, quedaba soportada en la afirmación anterior.

El apartado dos quedó redactado de la siguiente forma: «**Conforme a lo previsto en el apartado uno del artículo 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, los sujetos pasivos podrán deducir en la cuota líquida a que se refiere el apartado anterior, el 15 por 100 de los gastos intangibles y el 30 por 100 del valor de adquisición de activos fijos aplicados a programas o gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales**».

Este cambio supuso unificar la regulación existente sobre la deducción en actividades de investigación y desarrollo, y eliminó la controversia que se había

producido en torno al alcance del capítulo IX de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

#### **1.4. Real Decreto 1.622/1992, de 29 de diciembre, que desarrolla la Ley 31/1991, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, en lo relativo a la deducción de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales**

Este Real Decreto, tal como señala su preámbulo, surge como consecuencia de la habilitación reglamentaria establecida en el artículo 72 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, para regular la deducción por gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

Frente a la normativa precedente, el Real Decreto supone un tratamiento novedoso de los incentivos fiscales destinados al fomento de la investigación y el desarrollo, en el que se puede destacar:

- La estipulación, por primera vez en la regulación fiscal, de las actividades de investigación y desarrollo y de los gastos que pueden considerarse afectos a ellas.
- La graduación de la deducción según el incremento del esfuerzo inversor de los sujetos pasivos en I + D, con la finalidad de incentivar una inversión continuada en dichas actividades.
- La minoración de las subvenciones recibidas, para determinar la cantidad sobre la que deben aplicarse los porcentajes de deducción.
- La incidencia de la afectación parcial y la desafectación de los bienes destinados a actividades de investigación y desarrollo, estableciendo el deber de efectuar un ajuste de la situación tributaria en el caso de que esta se produzca.

De forma esquemática la deducción quedó regulada del siguiente modo:

##### **• Objeto**

La realización de actividades de investigación y desarrollo.

El artículo 1 del Real Decreto definía que deben entenderse dichas actividades en los siguientes términos:

- a) *Se considera investigación* la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y alcanzar una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.
- b) *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.

A continuación, el apartado segundo enumera una serie de actividades que no tienen la naturaleza de investigación o desarrollo, por estar efectuados dentro de la fase productiva, por no suponer nuevos conocimientos tecnológicos o por tratarse de servicios legales y administrativos.

- **Base de la deducción**

Los gastos en investigación y desarrollo, minorados por las subvenciones obtenidas para la financiación de las actividades de investigación y desarrollo.

En cuanto a qué gastos pueden considerarse de investigación y desarrollo, el artículo 2 del Real Decreto, en su apartado uno, enumera los requisitos necesarios para ello:

- «a) Que estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo y que se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos, conceptual y cuantitativamente.
- b) Que pertenezca a alguna de las categorías que seguidamente se citan:
  - 1.<sup>a</sup> Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.
  - 2.<sup>a</sup> Materias primas y aprovisionamientos.
  - 3.<sup>a</sup> Precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material e inmaterial.
  - 4.<sup>a</sup> Servicios exteriores, excepto los mencionados en el apartado 2».

Del mismo modo que en el artículo 1, se enumeran en el apartado 2 del artículo 2 una serie de gastos que no se consideran de gastos de investigación y desarrollo en función de la intervención de un tercero, por ser el destinatario de contribuciones y aportaciones o por efectuar la actividad por encargo de otro <sup>4</sup>.

El apartado cuarto del artículo 2 diferencia entre gasto en activo fijo —precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado— y gasto en intangibles —resto de los gastos afectos a las actividades—.

- **Porcentaje de deducción**

El porcentaje a aplicar para calcular la deducción se gradúa según la suma de los gastos realizados en el ejercicio sea superior o no al valor medio conjunto de los efectuados en los dos años anteriores y de su naturaleza (activo fijo o intangibles).

Si no se supera el valor medio, los porcentajes aplicables serán del 15 por 100 para los gastos en intangibles y del 30 por ciento para los gastos en activo fijo. Si se supera serán del 30 por ciento para los primeros y del 45 por ciento para los últimos.

- **Corrección de errores del Real Decreto 1622/1992**

En el BOE de 21 de enero de 1993 se incluyó una corrección de errores del Real Decreto 1622/1992, que supuso en algunos términos una modificación substancial de su contenido.

Se amplió el concepto de desarrollo a «**la mejora tecnológica substancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes**».

El apartado b) de la redacción anterior del apartado 2 del artículo 1 pasa a ser el c) modificando el requisito de que «**no incorporen nuevos conocimientos tecnológicos**» por «**no incorpore nuevas tecnologías**».

Se añadió una definición de auxiliares técnicos, sobre su consideración como gastos de personal, en los siguientes términos: «**... el personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo...**».

Cuantifica el importe de las subvenciones que debe minorar los gastos en el 65 por ciento. Tal como señala Jesús Galende del Canto <sup>5</sup>: «**La explicación de**

<sup>4</sup> Sin embargo, el Real Decreto establece tres salvedades en la aplicación de dicho artículo:

«1. Que dicho tercero sea una Universidad Pública o un Centro Público de Investigación residente en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

2. Cuando los resultados de actividades de investigación y desarrollo realizadas en España se integren en un proyecto de investigación y desarrollo que sea contratado por el sujeto pasivo y ejecutado de conformidad con sus directrices.

3. Cuando la entidad que realice la actividad forme parte de un grupo de sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada.

<sup>5</sup> «La fiscalidad de los gastos de investigación y desarrollo. Situación actual y propuestas de reforma», *Estudios Financieros*, n.º 151.

este hecho hay que buscarla en que lo que se pretende fomentar es el esfuerzo inversor en I + D realizado por parte del propio sujeto pasivo, excluyendo por tanto la parte sufragada por fondos obtenidos a través de subvenciones oficiales (CDGT 1993)».

El mismo autor señala: «Se excluye solo el 65 por 100 de las subvenciones debido a que el otro 35 por 100 es lo que se paga a Hacienda mediante el Impuesto sobre Sociedades, y que por lo tanto ya suponen fondos procedentes del propio sujeto pasivo».

Se corrigió la regulación en los supuestos de desafectación de activo fijo de la actividad de investigación y desarrollo sustituyendo «las amortizaciones que hubiesen sido fiscalmente deducibles» por «las amortizaciones que hubiesen sido fiscalmente deducibles de acuerdo con las tablas de amortización oficialmente aprobadas».

## **2. Deducciones en la cuota en la legislación vigente**

La normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades representada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mantiene la deducción en la cuota como incentivo a favor de las actividades de investigación y desarrollo, cuyo contenido ha sido objeto de una serie de modificaciones que han ampliado considerablemente el alcance que tenía inicialmente la deducción.

La regulación de esta deducción está contenida en el artículo 33 de la ley, encuadrado en el Capítulo IV («Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades») del Título VI relativo a la deuda tributaria.

El artículo se refiere a dos conceptos —la deducción por investigación y desarrollo y la deducción por innovación tecnológica— que, en los aspectos básicos, regula separadamente, aunque contiene también algunas disposiciones aplicables a los dos. Está dividido en cinco apartados: el 1 define el concepto y la base para la deducción y fija los porcentajes de deducción para las actividades de investigación y desarrollo; el apartado 2 hace lo mismo respecto a la innovación tecnológica; el apartado 3 enumera una serie de actividades que no se consideran ni de investigación ni de innovación tecnológica; el 4 contiene normas relativas a la interpretación y aplicación de ambas deducciones, y el 5 una remisión a la vía reglamentaria.

El contenido del artículo 33, tal como ha quedado redactado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, puede esquematizarse así:

### **2.1. Actividades de investigación y desarrollo**

#### **2.1.1. Concepto de actividades de I + D**

La letra a) del apartado 1 define estas actividades en los siguientes términos:

«Se considera investigación a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico».

En relación a este primer concepto se ha mantenido la redacción original de la Ley, que a su vez no introdujo modificaciones a la que estableció el Real

Decreto 1622/1992 de 29 de diciembre, y que coincidía prácticamente con la definición de la Norma Internacional de Contabilidad número 9 del IASC (International Accounting Standard Committee).

Se considera «desarrollo a 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 substancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes».

Igual que en el concepto anterior se mantiene la redacción original de la Ley, que había recogido la ampliación de la definición de desarrollo establecida en la enmienda de errores del Real Decreto 1622/1992, que incluía, además de la fabricación y el diseño, el concepto de «mejora tecnológica substancial» efectuada sobre elementos preexistentes, con anterioridad la actividad de fabricación y diseño estaba circunscrita a elementos nuevos.

Además, tal como se recoge en el párrafo tercero de la letra a), tienen la consideración de actividades de investigación y desarrollo:

- «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 pilotos, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial».
- «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. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”».

Con esta redacción se mantiene básicamente la modificación introducida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social <sup>6</sup>.

- «El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos».

La Dirección General de Tributos, en su resolución de 28 de junio de 1999, estableció los criterios siguientes sobre la deducción, en el caso del diseño y elaboración de muestrarios:

«Primero. La actividad de diseño y elaboración de muestrarios se considerará como actividad de I + D en cuanto tenga por objeto el lanzamiento de productos, de acuerdo con el tenor literal de la norma.

Segundo. Lanzamiento implica la introducción en el mercado de un producto nuevo.

Tercero. La novedad del producto no ha de derivarse, necesariamente, de un previo proceso o actividad de I + D.

Cuarto. La novedad no será meramente formal o accidental sino esencial, entendiéndose como esencial la incorporación de materiales ya existentes con el objeto de crear un producto nuevo».

### 2.1.2. Base de la deducción

Constituyen la base de la deducción los gastos efectuados por la realización de actividades de investigación y desarrollo, y, en su caso, por las inversiones en elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y te-

<sup>6</sup> Las principales modificaciones introducidas por la Ley 55/1999, en el tratamiento de las actividades de investigación y desarrollo, fueron:

1. Incrementar los porcentajes de deducción.
2. Añadir una deducción adicional por los gastos de personal de investigadores cualificados y de proyectos contratados con determinados organismos.
3. Ampliar la definición de los contenidos de las actividades de investigación y desarrollo.
4. Establecer una deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en I + D.
5. Permitir a los sujetos pasivos que formulen consultas.

renos, minorados en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades.

La delimitación de los gastos que tienen tal naturaleza a efectos de la deducción, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos, está recogida en el párrafo segundo de la letra b) del apartado 1, que la condiciona al cumplimiento de tres requisitos:

- Que los gastos estén directamente relacionados con una actividad de investigación y desarrollo.
- Que se apliquen efectivamente a la realización dichas actividades.
- Que consten específicamente individualizados por proyectos.

Además, tendrán la consideración de gastos en actividades de investigación y desarrollo «**las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades**».

Cuando parte de la actividad de investigación y desarrollo se efectúe en el exterior, los gastos correspondientes también podrán ser objeto de deducción siempre que «**la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido**».

Esta regulación tiene un carácter menos restrictivo, al suprimir la enumeración específica de los gastos que dan derecho a la deducción —contenida en el Real Decreto 1622/1992— y al permitir que se realicen por parte de terceros de las actividades de investigación y desarrollo <sup>7</sup>.

En cuanto a las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de investigación y desarrollo, la Ley actual solo considera que deben minorar la base las subvenciones que sean imputables como ingreso en el período impositivo.

El tratamiento contable de las subvenciones diferencia entre las subvenciones de explotación —concedidas para compensar pérdidas de explotación o para asegurar un nivel de rentabilidad, que se incorporan como ingresos del ejercicio—, y las subvenciones de capital, destinadas a financiar la estructura fija de la empresa, que según el Documento n.º 10 de la AECA puede o tratarse como un ingreso diferido, que se imputa al resultado del ejercicio proporcionalmente a la depreciación que hayan experimentado durante el período los activos financiados con dichas subvenciones (Norma de valoración 5.17 del Plan General Contable), o disminuir el precio de adquisición de los inmovilizados a los que financia, en cuyo caso disminuyen la base que tener en cuenta para la amortización de estos.

<sup>7</sup> La Dirección General de Tributos consideró en su Resolución de 29 de octubre de 1998 que cuando la actividad de investigación y desarrollo haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades «... será el sujeto pasivo del Impuesto que haya efectuado el encargo quien pueda practicar la deducción, en lugar de la entidad que materialmente desarrolle la actividad».

<sup>8</sup> La Dirección General de Tributos, en su Resolución de 2 de julio de 1997, consideró 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% del importe de la correspondiente subvención y realizar después el promedio de los mismos en los dos años anteriores, en base al cual se determinará el importe del exceso de los gastos del ejercicio sobre el citado promedio».

### **2.1.3. Porcentaje de deducción**

La deducción en la cuota íntegra del impuesto se obtiene aplicando los porcentajes que señala la letra c) del apartado Uno sobre la base de la deducción.

De forma general, este se establece en el 30 por ciento «**de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto**».

Además, se contempla una bonificación para los sujetos pasivos que dedican una parte de sus recursos a dichas actividades de forma continuada y creciente <sup>8</sup>. Al respecto el párrafo segundo del apartado 1.º establece:

**«En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcenta-**

je establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por 100 sobre el exceso respecto de la misma».

Por otro lado, se permite una deducción del 10 por ciento de los siguientes gastos, (independientemente de las anteriores) <sup>9</sup>:

- «a') Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b') Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con 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, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología».

El Tercer Plan Nacional de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico tenía entre sus objetivos el de promover la comunicación entre los centros públicos y privados de investigación y las empresas, lo que se materializó en la creación de la figura de los Centros de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico.

Para obtener el reconocimiento como tales, las entidades debían reunir una serie de requisitos entre los que cabe destacar: tener personalidad jurídica propia, carecer de ánimo de lucro, realizar actividades de I + D con los medios adecuados para obtener sus fines, tener por beneficiarios de sus actividades entidades que desempeñaran su labor en España y haber estado funcionando, al menos durante los dos años anteriores a la solicitud de su reconocimiento, como Centro de Innovación Tecnológica.

En cuanto a su fin, este debe ser el de contribuir al desarrollo y al fortalecimiento de la capacidad competitiva de las empresas mediante la atención a las necesidades tecnológicas de las entidades que lo requieran, el desarrollo de proyectos de I + D, la colaboración en la transferencia de resultados de investigación entre los centros públicos investigadores y las empresas, y mediante cualquier actividad destinada a la mejora del nivel tecnológico de las empresas.

Como consecuencia de la ampliación de la base imponible (inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial) contenida en la Ley 24/2001, se establece un porcentaje de deducción del 10 por ciento aplicable sobre las inversiones efectuadas.

Para poder aplicar esta última deducción deben cumplirse las siguientes condiciones:

- Que los elementos en los que se materializa la inversión estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo, y no se trate de inmuebles o terrenos.
- Que dichos elementos permanezcan en el patrimonio del sujeto pasivo hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, con dos excepciones: las pérdidas justificadas o una vida útil inferior.
- Que se observe la incompatibilidad para las mismas inversiones con las deducciones para el fomento de las tecnologías de información y de la comunicación, con la deducción por actividades de exportación, con la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, con la deducción por gastos de for-

<sup>9</sup> Esta deducción fue una novedad introducida por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

mación profesional y con la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Es compatible, sin embargo, con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Por otro lado, el artículo 37 de la Ley 43/1995, establece un límite conjunto de las deducciones del Capítulo IV («Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades») del 35 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional, y las bonificaciones. Cuando el importe de la deducción por actividades de investigación y desarrollo que corresponda a gastos efectuados en el período impositivo exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra —minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional— y las bonificaciones, el límite anterior se eleva al 45 por ciento.

El mencionado artículo, además de fijar el límite anterior, reguló el tratamiento de las cantidades no deducidas como consecuencia de este, e instituyó un plazo de diez años inmediatos y sucesivos para su aplicación —respetando en cada uno de ellos el límite establecido—, pero permite diferir el inicio del cómputo de los plazos hasta «el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos» cuando se trate de entidades de nueva creación o de entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

## **2.2. Actividades de innovación tecnológica**

### **2.2.1. Concepto de actividad**

La letra a) del apartado 2 del artículo 33 de la Ley 43/1995, define esta actividad en los siguientes términos:

**«Se considera innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras substanciales de las ya existentes».**

A continuación, califica como «nuevos» aquellos que posean unas características que difieran substancialmente de las ya existentes en el aspecto tecnológico.

Están incluidos dentro de la actividad tecnológica:

- La materialización de los productos o procesos nuevos en un plano, esquema o diseño.
- La creación de los primeros prototipos que no sean comercializables.
- Los proyectos piloto o de demostración, no aptos para la explotación comercial.
- Las actividades de diagnóstico para la determinación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia del resultado que se obtenga.

### **2.2.2. Base de la deducción**

Constituyen la base de la deducción los gastos efectuados en el período impositivo en actividades de innovación tecnológica. Aquella se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

La Ley especifica que pueden considerarse como gastos:

- a) Los empleados en proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innova-

ción Tecnológica, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

- b) Los empleados en el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, las especificaciones técnicas y las características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y uso de un producto.
- c) Los empleados en la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-kow» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 euros anuales.
- d) Los empleados en la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMS o similares, sin incluir los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Además, tendrán la consideración de gasto en actividad de innovación tecnológica «las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades».

Cuando parte de la actividad de investigación y desarrollo se efectúe en el exterior, los gastos correspondientes también podrán ser objeto de deducción siempre que «la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido».

### **2.2.3. Porcentaje de deducción**

Se establece una deducción del 15 por ciento para los gastos de proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación Tecnológica y una deducción del 10 por ciento para los restantes gastos en dichas actividades recogidos entre las letras b) y d) anteriores.

## **2.3. Exclusiones**

En un esfuerzo del legislador por acotar qué debe considerarse incluido en la actividad que da derecho a la aplicación de la deducción, el apartado 3 del artículo 33 enumera una serie de actividades que no tienen la consideración de investigación, desarrollo o innovación. La exclusión se debe a tratarse de actividades relacionadas con la fase de producción, no incorporar nuevas tecnologías o ser actividades que pueden considerarse accesorias a la propia investigación.

Estas últimas están recogidas en la letra a) del apartado tercero, según el cual no tienen la consideración de actividades de I + D+ I:

- «a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, 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, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares».

En cuanto a las primeras recogidas en la letra b), no suponen actividad de I + D+ I:

- «b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades».

## 2.4. Interpretación y aplicación de las deducciones

El apartado cuarto establece la posibilidad, por parte del sujeto pasivo, de presentar consultas vinculantes destinadas a resolver problemas de interpretación y a solicitar acuerdos previos de valoración con la Administración.

El apartado Quinto habilita la vía reglamentaria para concretar los supuestos de hecho con el fin de determinar la aplicación de las deducciones, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración del apartado anterior.

La doctrina administrativa sobre la materia no ha llegado a perfilar de una manera absolutamente clara las características que deben tener las actividades que permiten acogerse a la deducción de I + D + I.

En Resolución de 13 de julio de 2000, en la que una entidad consultaba si los gastos de personal propio y subcontratado, así como las inversiones realizadas en un proyecto de innovación tecnológica con el fin de desarrollar la capacidad técnica para la modelización y simulación del comportamiento de sistemas y componentes aeronáuticos, y para la concepción, el diseño y el cálculo de aeroestructuras y componentes de motores de aviación, podían acogerse a la deducción por I + D + I, la Dirección General de Tributos, concluye:

«Las actividades llevadas a cabo por el departamento de I + D que culminan en la creación de un prototipo se considerarán actividades de investigación y desarrollo (.....) en la medida que sea una indagación original y planificada que incorpore nuevas tecnologías y que persiga descubrir nuevos conocimientos en relación con productos no existentes».

La Resolución de 29 de mayo de 2000, relativa a la investigación de nuevas técnicas con el fin de mejorar la imagen por ordenador de SD, se condiciona de nuevo la obtención de la deducción al cumplimiento textual de la ley sin concluir realmente sobre la viabilidad de la aplicación de dicha deducción. Así, dice:

«La nueva redacción del artículo 33.2 hace referencia a la consideración de actividad de investigación y desarrollo la concepción de «software» avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos».

El propio artículo contempla la posibilidad de desarrollar por vía reglamentaria los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones por actividades de I + D + I, desarrollo aún pendiente de realizarse.

Por el momento, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril) solo ha establecido un procedimiento de valoración previa de los gastos correspondientes a proyectos de I + D + I en el art. 28 bis <sup>10</sup>, que dispone lo siguiente:

**«Artículo 28 bis. Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica.**

1. Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de investigación científica o de innovación tecnológica podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades y con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que consideren susceptibles de disfrutar de la deducción a la que se refiere el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar los gastos correspondientes y contendrá, como mínimo, lo siguiente:
  - a) Identificación de la persona o entidad solicitante.
  - b) Identificación y descripción del proyecto de investigación científica o innovación tecnológica a que se refiere la solicitud, indicando las actividades concretas que se efectuarán, los gastos en los que se incurrirá para la ejecución de las mismas y el período de tiempo en el que se realizarán tales actividades.
  - c) Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.
3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el apartado anterior, pudiendo requerir al solicitante cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la solicitud. Tanto la Administración tributaria como el solicitante podrán solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Asimismo, podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en derecho.
4. Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria lo pondrá de manifiesto al solicitante, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, para que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en el plazo de quince días.
5. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:
  - a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por el solicitante.
  - b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por el solicitante en el curso del procedimiento.
  - c) Desestimar la propuesta formulada por el solicitante.

La resolución será motivada y, en el caso de que sea aprobatoria, contendrá la valoración realizada por la Administración tributaria conforme a las

<sup>10</sup> Introducido por el Real-Decreto 2.060/1999, de 30 de diciembre, en vigor desde 1 de enero de 2000.

normas del Impuesto sobre Sociedades, con indicación de los gastos y de las actividades concretas a que se refiere, así como del método de valoración utilizado, con indicación de sus elementos esenciales. Asimismo, indicará el plazo de vigencia de la valoración, que no podrá ser superior a tres años.

6. El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la propuesta haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.
7. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.
8. La Administración tributaria deberá aplicar la valoración de los gastos que resulte de la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha valoración.
9. La documentación aportada por el solicitante, únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento. Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.
10. El Órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

### **3. Gastos deducibles**

#### **3.1. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**

En la normativa anterior, era la propia regulación fiscal la que determinaba qué conceptos tenían que integrarse en la base imponible del impuesto y las condiciones que debían cumplir para ello.

La nueva regulación que la Ley 43/1995 dio al Impuesto sobre Sociedades supuso un cambio fundamental en la determinación de su base imponible.

El artículo 10 de la Ley, para aquellos casos en que se utilice el régimen de estimación directa, establece el sistema de cálculo «**corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas**».

Estas normas están integradas básicamente por:

- Directivas comunitarias: 4.<sup>a</sup> Directiva 78/660/CEE, 7.<sup>a</sup> Directiva 83/348/CEE, 8.<sup>a</sup> Directiva 84/253/CEE.

- Código de Comercio.
- Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.
- Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y los Planes de Contabilidad sectoriales.
- Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1815/1991, de normas contables para la formulación de cuentas anuales consolidadas.
- Circulares contables dictadas por el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección Nacional de Seguros del Ministerio de Hacienda.
- Resoluciones del ICAC.

### 3.1.1. Gastos de la actividad

El Plan General de Contabilidad prevé dos vías para el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo con independencia de que esta sea efectuada por la empresa o contratada con terceros.

De forma general, tendrán la consideración de gastos del ejercicio y aparecerán reflejados en las cuentas correspondientes a la naturaleza del gasto cuando la actividad sea desarrollada por la propia empresa, o en la cuenta 620 «Gastos de Investigación y Desarrollo» cuando se trate de servicios prestados por otras empresas.

Además, el Plan General Contable prevé la activación de dichos gastos siempre que, tal como establece la norma de valoración segunda:

- Estén específicamente individualizados por proyectos, y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido por el tiempo.
- Se tengan razones fundadas de éxito técnico.
- Se tengan razones fundadas de la rentabilidad económico-comercial del proyecto de que se trate.

La activación se efectúa abonando, por los gastos de investigación y desarrollo realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 21 que sean objeto de inventario, a la cuenta 731 «Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial» con cargo a la cuenta 210 ó 215.

En la descripción que en el capítulo de grupos de cuentas del Nuevo Plan General de Contabilidad se efectúa de la cuenta 210 «Gastos de investigación y desarrollo», contiene la siguiente definición de ambos:

*«Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico ó técnico.*

*Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial».*

### 3.1.2. Amortizaciones

La Ley 43/1995, considera deducibles las cantidades que en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial corresponda a la depre-

ciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Aunque, siempre que el sujeto pasivo pruebe que la amortización realizada corresponde a la depreciación efectiva, esta tiene que ser admitida. La Ley establece una presunción de efectividad cuando la amortización sea el resultado de aplicar: los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, el porcentaje constante del valor pendiente de amortización, los números dígitos o el Plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

Además de los sistemas anteriores, la Ley permite la libertad de amortización en determinados supuestos, entre los que son aplicables en la actividad de investigación y desarrollo:

- La amortización de los elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a dichas actividades.
- La amortización de los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

En relación con estos últimos, la norma de valoración segunda del Plan General Contable considera que deben amortizarse con la mayor rapidez posible —con el límite de cinco años— y, cuando existan dudas de la viabilidad del proyecto, deben llevarse directamente a pérdidas.

Los edificios tienen un sistema de amortización específico voluntario para los sujetos pasivos, en la parte en que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo, consistente en una amortización por partes iguales durante el plazo de diez años.

### 3.1.3. Reglas especiales de vinculación

El apartado cuarto del artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece unas limitaciones en orden a considerar deducibles los gastos de investigación y desarrollo cuando estos sean efectuados por una entidad vinculada <sup>11</sup>.

Dicho apartado condiciona la deducibilidad de los gastos de investigación y desarrollo realizados por una entidad vinculada a la existencia de un contrato escrito y de criterios de distribución razonables.

En cuanto al contrato entre las sociedades vinculadas tiene que cumplir:

- Que se haya celebrado con carácter previo.
- Que se identifiquen los proyectos a realizar.
- Que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los proyectos.

Para que un criterio de distribución, referente a los gastos en que haya incurrido la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo, sea admitido fiscalmente debe implicar la correspondencia entre los mismos y el derecho a utilizar el resultado de los proyectos por la entidad que realiza las contribuciones.

<sup>11</sup> Como tales, hay que entender a los efectos del impuesto:

- Aquellas que de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades.
- Una sociedad y sus socios.
- Dos sociedades en las cuales los mismos socios, o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social.
- Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.
- Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.
- Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
- Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.



### **III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

El tratamiento fiscal de las actividades de investigación y desarrollo, en el caso de que estas las efectúe un empresario individual, está en función del régimen de determinación de las rentas por el que haya optado este.

Según la normativa del impuesto, aquella puede efectuarse bien por estimación directa, en sus dos modalidades general y simplificada, o bien por el régimen de estimación objetiva.

#### **1. Gastos en actividades de I + D e innovación tecnológica**

##### **1.1. Estimación directa**

El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, salvo determinadas especialidades que no afectan a los gastos de I + D e innovación tecnológica, por lo que les será de aplicación lo establecido en el capítulo anterior.

No obstante, cuando la opción elegida para la determinación del rendimiento neto sea el régimen de estimación directa simplificada, las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortización específica aprobada por el Ministerio de Hacienda, salvo que sea de aplicación alguna de las reglas específicas contenidas en el Capítulo XII del Título VII relativo a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

La Tabla de Amortización fue aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998. Entre los elementos patrimoniales para los que establece unos coeficientes específicos de amortización no se encuentra ningún elemento del inmovilizado inmaterial, por lo que a estos se les debe aplicar los coeficientes y reglas de la tabla general.

##### **1.2. Estimación objetiva**

Tal como establece el artículo 29 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva se obtiene mediante la aplicación de los signos, índices o módulos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

En la elaboración de estos, y dado que no es corriente que los empresarios que apliquen este régimen de determinación de la renta realicen actividades de investigación y desarrollo, es muy posible que no estén computadas las mismas.

No obstante, aunque sea poco probable, si un empresario individual efectuara dichas actividades habría que entenderlas incorporadas en el rendimiento neto determinado por aplicación de los signos, índices o módulos.

## **2. Deducción en actividades de I + D e innovación tecnológica**

El artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, regula las deducciones aplicables sobre la cuota íntegra estatal del impuesto.

En su apartado Dos, relativo a «Deducciones en actividades económicas», establece:

**«A los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentaje y límites de deducción».**

Estas deducciones están contenidas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, entre las que se encuentra, en el artículo 33, la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica.

Los preceptos anteriores facultan a los empresarios individuales a efectuar, en los mismos porcentajes y límites, la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, el párrafo segundo del apartado dos del artículo 55, antes mencionado, limita la aplicación de las deducciones a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva **«cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen».**

En la actualidad, tienen derecho a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación.

La forma de aplicar los límites contenidos en el apartado dos del artículo 55 está definida en el artículo 56.2 de la misma Ley. Según este, aquellos se aplicarán sobre la cuota que resulte, **«de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural».**

En cuanto a las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota, al no contener la normativa del impuesto ninguna regla específica y establecer el artículo 55 que la aplicación de las deducciones se efectúa **«con igualdad de porcentaje y límites de deducción»**, se regirán por lo establecido en el párrafo segundo del punto primero del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

**«No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 33 (Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica) y 33.bis de esta ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos».**

Además se aplicará la ampliación hasta el 45 por ciento del límite general del conjunto de las deducciones —35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones— en los casos en que la deducción correspondiente a un período impositivo suponga más de un 10% de la cuota íntegra, con las mismas minoraciones anteriores.



## IV. Impuesto sobre el Valor Añadido

### 1. Subvenciones

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula el tratamiento de las subvenciones en el capítulo primero del Título V en lo relativo a la consideración de las mismas como elemento integrante de la base imponible y en el Capítulo Primero del Título VIII, en cuanto a la determinación de la regla de prorata.

#### 1.1. Artículo 78. Base imponible

El artículo 78 de la Ley 37/1992 establece como regla general que la base imponible del impuesto está constituida por «el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo», y a continuación enumera una serie de conceptos que forman parte de la contraprestación, entre los que se encuentran aquellas subvenciones «vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto», entendiéndose como tales las que se establecen bien en función del número de unidades entregadas o bien en función del volumen de los servicios prestados, cuando ambas magnitudes hayan sido determinadas con anterioridad a la realización de las operaciones.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, incluyó como componente de la contraprestación las subvenciones financiadas con cargo al FEOA previstas en el Reglamento CEE/603/95, de 21 de febrero (Organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados); pero el párrafo que lo contenía ha sido suprimido por la Ley 14/2000.

El Glosario de términos del Plan General de Contabilidad Pública diferencia entre subvenciones corrientes y subvenciones de capital en los siguientes términos:

- **Subvenciones de capital.** Son las que tienen por finalidad mediata o inmediata la financiación de operaciones específicas y concretas de formación bruta de capital fijo, de tal forma que su concesión implica que el beneficiario debe adquirir o construir activos fijos determinados previamente, que pueden adoptar tanto la forma de entrega de fondos como la de bienes de capital ya formados; asimismo, la finalidad puede ser la compensación de resultados negativos acumulados o la cancelación o minoración de elementos de pasivo.
- **Subvenciones corrientes.** Son las que se destinan a financiar operaciones corrientes concretas y específicas. Pueden clasificarse a su vez en subvenciones de explotación —subvenciones corrientes concedidas en general por una Administración Pública, y excepcionalmente por un particular, a una unidad productora de bienes y servicios destinados a la

venta con la finalidad de influir en los precios y/o permitir una remuneración suficiente de los factores de producción, así como de compensar resultados negativos de explotación producidos durante el ejercicio— y otras subvenciones corrientes.

Atendiendo a esta clasificación de las subvenciones, no forman parte de la contraprestación las subvenciones de capital y las subvenciones corrientes destinadas a compensar resultados negativos de explotación.

## 1.2. Artículo 104. La prorrata general

Dentro del esquema de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, articulado como un sistema en el que cada sujeto pasivo tributa por el valor que añade en la fase productiva que realiza y que se cuantifica por la diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas, la Ley 37/1992 contiene una regla denominada de prorrata, aplicable:

- Cuando el sujeto pasivo efectúa conjuntamente operaciones que originan el derecho a la devolución y operaciones que no dan derecho a la misma.
- Cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que no integren la base imponible y siempre que se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del mismo.

Tal como se define en el apartado 104 de la Ley, en los supuestos en que sea de aplicación la regla de la prorrata, solo será deducible el impuesto soportado en el porcentaje que resulte de multiplicar por 100 la siguiente fracción:

- En el numerador, «el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda».
- En el denominador, «el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, o en su caso en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción».

La inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata está matizada en el propio artículo 104, que señala que no se tendrán en cuenta —aunque no integren la base imponible determinadas subvenciones entre las que se incluyeron por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medi-

das fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa—, las concedidas para financiar gastos de realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, tal como están definidos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a las subvenciones de capital, se integrarán a opción del sujeto pasivo en el denominador de la fracción por quintas partes a partir del ejercicio en que se hayan percibido. Como regla específica, cuando se trate de subvenciones concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, en los que la adquisición haya quedado sujeta y no exentas minoran la deducción de la cuota soportada por aquella en la proporción en que han contribuido a su financiación.

### 1.3. Subvenciones a la investigación y el desarrollo

Antes de la Ley 6/2000, no existía ninguna especialidad cuando las subvenciones iban destinadas a I + D, por lo que el tratamiento de estas venía determinado por la naturaleza de la subvención recibida.

En principio, cabe suponer que, dada su finalidad, estas no podrán considerarse como subvenciones corrientes de explotación —siguiendo con la terminología de Plan General de Contabilidad Pública—, no van destinadas a incidir de forma directa en el precio de los resultados de las actividades de investigación y desarrollo ni tampoco estarán destinadas a compensar resultados negativos de la explotación por lo que salvo alguna excepción, estarían encuadradas o bien en la categoría de «**otras subvenciones corrientes**» o en la de «**capital**».

Ninguna de las dos puede considerarse como parte de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto y por lo tanto no forman parte de la base imponible tal como está definida en el artículo 78.

En cuanto a su incidencia en los cálculos de la regla de la prorrata, para la deducción del IVA soportado, no se incluirá ninguna de ellas en el numerador de la fracción de prorrata — salvo las excepciones en que la subvención pudieran considerarse como componente de la base imponible—.

Desde la aplicación de la Ley 6/2000, las subvenciones corrientes para financiar gastos de I + D no se incluyen en el denominador de la fracción, pero sí, con la excepción ya señalada —financiación por la subvención de un bien determinado—, las subvenciones de capital.



## V. Las fundaciones como fórmula para realizar las actividades de I + D

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, establece un régimen fiscal especial muy favorable para la realización de las actividades de las entidades sin fin lucrativo, que puede ser un cauce adecuado para realizar las actividades de I + D con el menor coste fiscal posible.

### 1. Aplicación del Impuesto sobre Sociedades

Entre estas, incluye la Ley las fundaciones que cumplan los requisitos que en ella se establecen y a las asociaciones que se declaren de utilidad pública.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, la ley permite la exención de los rendimientos correspondiente a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. La exención deberá ser solicitada de la Administración Tributaria, que habrá de concederla siempre que no se produzcan distorsiones de la competencia.

Los rendimientos que no estén amparados por la exención tributarán con un tipo del 10 por ciento.

Existen, además, otros beneficios que disminuyen la carga de este impuesto —reducción del 30 por ciento de los intereses y del 100 por cien de los rendimientos de los inmuebles; minoración de la cuota, después de aplicar las deducciones y bonificaciones, de 200.000 pesetas, esto es 1.202 euros—. En todo lo que no tenga una regla especial en la Ley, se aplicarán las normas generales del Impuesto.

Se trata, sin duda, de un régimen fiscal bastante favorable que permite disminuir muy considerablemente la carga tributaria para la realización de las actividades de las entidades que se acojan a él.

Hay que examinar, por lo tanto, cuáles son los requisitos<sup>12</sup> que se requieren para que una fundación pueda acogerse a esta ley.

En primer lugar, se exige que se trate de entidades que se dediquen a una de las actividades que se enumeran en su artículo 42.1.a., entre los que se encuentran los fines «científicos» y los «educativos» y el «fomento de la investigación» o «cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga». No ofrece duda, por tanto, que una fundación dedicada al I + D podrá acogerse a esta ley y a los beneficios fiscales derivados de ella.

La Ley establece también unos requisitos de carácter negativo:

- Que su actividad principal no consista en la realización de actividades mercantiles. El apartado 2 del artículo 42 de la Ley dispone: «**No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles**».

<sup>12</sup> En este momento se están debatiendo en el Senado dos proyectos de Ley que introducen profundas modificaciones en el régimen jurídico y fiscal de las entidades sin fines lucrativos: El Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y el Proyecto de Ley de Fundaciones.

- Que los asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, no sean los destinatarios principales de sus actividades, ni gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
- Que los patronos no reciban retribución alguna por el ejercicio de esta actividad, salvo el reembolso de los gastos en que hayan incurrido por ella.
- El Reglamento de la Ley aprobado por el Real Decreto de 23 de febrero de 1996 ha flexibilizado esta prohibición, y permite que los patronos contraten con la Fundación, ya sea en nombre propio o de un tercero, previa autorización del Protectorado.
- Los artículos 22 y 42.1.c., establecen también limitaciones en cuanto a la tenencia de participaciones en sociedades mercantiles con las que se busca, según resume acertadamente del Campo Arbulo <sup>13</sup>: «En el artículo 22 de la Ley de Fundaciones se contempla con especial cuidado el tema de las participaciones mayoritarias de la Fundación en sociedades mercantiles, en una doble vertiente: ordenando que esa participación no sea susceptible de comportar la responsabilidad universal de la Fundación por deudas de la sociedad, con arreglo al principio generalmente establecido en el artículo 1911 del Código Civil, y estableciendo que la posición mayoritaria no pueda ser ningún momento desconocida por el Protectorado».

La Ley regula, por último, el destino que ha de darse a las rentas que obtengan las fundaciones, y exige que destinen al cumplimiento de sus fines el 70 por ciento de las rentas netas y de los ingresos habidos por cualquier concepto, en el plazo de tres años a partir de su obtención.

El 30 por ciento restante, una vez deducidos los gastos de administración, deberá destinarse a la dotación fundacional.

Parece que estos requisitos podrán cumplirse, sin gran dificultad, por las fundaciones independientes de cualquier sociedad que se dediquen a la investigación y desarrollo y realicen su actividad en beneficio de todos los que soliciten sus servicios. El único requisito que, quizás, podría plantearles problema sería el de que no tengan por finalidad principal la realización de actividades mercantiles.

La redacción de este apartado, en la práctica, puede plantear problemas en relación con los dos conceptos que utiliza. Por un lado, traslada a este campo la discusión doctrinal sobre las notas que definen el carácter mercantil y, por otro lado, habrá que precisar qué criterios determinan el carácter de principal o no de estas actividades.

El problema del carácter mercantil puede plantearse si comercializan los resultados de su investigación vendiéndolos a otras personas.

¿Podría acogerse a la ley una fundación que cree una sociedad —o un grupo de estas— para realizar por medio de ella su actividad de I + D?

La dificultad puede provenir de la prohibición de contratar con los patronos. Para eludir el problema, tendrá que evitarse que figure como patrono la propia sociedad o las personas que legalmente las representen, aparte de que cabe la posibilidad, ya mencionada, establecida por el Reglamento, de solicitar autorización al Protectorado.

De cualquier forma, una petición que podría hacerse para favorecer las actividades de investigación es que —en tanto se mantenga la vigencia de la Ley 30/1994— se modifique su texto para incluir una regla de este tenor:

<sup>13</sup> José Antonio del Campo Arbulo: «Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general». Centro de Fundaciones, 1996, pág. 257.

«Las actividades de investigación y desarrollo que realicen las fundaciones acogidas a esta Ley en ningún caso se considerará que tienen carácter mercantil, cualquiera que sea la persona para la que se presten o que se beneficie de esta actividad, incluidos los propios patronos de la misma».

El lugar más adecuado para introducir esta modificación sería el apartado 3 <sup>14</sup> del artículo 42, añadiendo un nuevo párrafo, que sería el tercero, y que vendría a completar la exclusión que ya contiene el párrafo 2 de este apartado 3.

## 2. Beneficios relativos a los impuestos locales

Las Fundaciones acogidas a la Ley pueden solicitar también la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos que señala su artículo 58.

## 3. Las fundaciones ante el IVA

Cuando una Fundación transmita a terceros los resultados de sus investigaciones, con la factura tendrá que repercutir la cuota correspondiente del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero las empresas receptoras podrán deducir la cuota repercutida como IVA soportado, por lo que no supondrá para ellas un coste adicional.

Las fundaciones se consideran, por tanto, sujetos pasivos del impuesto y les conviene que sea así para que puedan deducir o pedir la devolución del IVA que se les repercute por sus adquisiciones de bienes o servicios, sin que este IVA se convierta en un coste para ellas.

Teóricamente, cabe plantearse si sería conveniente solicitar que se declaren exentas de este impuesto las adquisiciones de bienes y servicios que realicen para el desarrollo de su actividad específica de I + D, pero, aparte de las dificultades que siempre se alegan por la Administración para conceder exenciones del IVA por las posibles objeciones de los órganos de la U.E., dado el carácter de impuesto armonizado que tiene, la exención supondría —salvo que se concediese una exención plena o tipo cero, lo que no cabe esperar que se pudiese lograr— que los suministradores reducirían su porcentaje de prorrata y, por tanto, tratarían de repercutir como mayor precio la parte del IVA no repercutido.

La petición podría ser, en cambio, que las citadas adquisiciones queden sometidas al tipo superreducido del 4 por ciento.

<sup>14</sup> El apartado 3 del artículo 42, dispone: «Tampoco se considerarán entidades sin fines lucrativos a los efectos de este Título, aquéllas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a aquellas entidades sin fines lucrativos que realicen sus actividades de asistencia social a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».



## VI. Derecho comparado

### 1. Países comunitarios

Los incentivos de carácter fiscal a la actividad de investigación y desarrollo que ofrecen los distintos Estados Miembros de la Unión Europea deben analizarse teniendo en cuenta que la mayoría se encuentran sometidos a un estudio sobre su viabilidad respecto de la política armonizadora de toda la Unión.

En el informe denominado Código de Conducta <sup>15</sup>, realizado por el Grupo Primarolo y presentado al ECOFIN el 29 de noviembre de 1999 y hecho público el 28 de febrero de 2000, se establece que una serie de medidas nacionales de carácter fiscal aprobadas por los distintos Estados Miembros pueden ser contrarias a los artículos que regulan las ayudas de Estado en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 modificado.

En concreto, la prohibición de otorgar ayudas de Estado contenida en el artículo 87 (antiguo artículo 92) del Tratado que señala lo siguiente:

1. «Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.
1. Serán compatibles con el mercado común:
  - a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
  - b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
  - c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.
1. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:
  - a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;
  - b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

<sup>15</sup> El texto completo del informe puede descargarse de: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/law/primarolo/primarolo\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_en.pdf).

- c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
- e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.»

En el informe presentado por el Grupo Primarolo, se realiza una enumeración de los distintos incentivos y medidas que, conforme a los criterios apuntados, se han señalado como vulneradores de la normativa europea. En relación, directa o indirecta, con los relativos a la actividad de I + D, se encuentran los siguientes (clasificados por países):

*Holanda:*

A015-Royalties

*Bélgica:*

C012-Supplementary staff assigned to scientific research and export management.

*Irlanda:*

C014-Research and Technical Development

*Portugal:*

C016-Research and Development Expenses

*Austria:*

CAM007-R&D Allowance

*Francia:*

C013-Tax credit for Research

*Italia:*

CAM080-Incentives for Scientific Research

*Luxemburgo:*

CAM106-Depreciation of equipment and tools used solely for scientific or technical research operations.

*Reino Unido:*

EAM122-Scientific research allowances

A continuación, se describen las medidas incentivadoras de la actividad de I + D que aplica cada Estado Miembro de la Unión Europea. Las cantidades se expresan tanto en su valor de divisa original o actual —respecto de países de fuera de la zona EURO con valor de fecha 4 de febrero de 2002— como en su valor aproximado en EUROS («€»).

## HOLANDA

- Libertad de amortización

Para determinado tipo de inversiones, el artículo 10 (3) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades holandés establece cuatro tipos de activos sobre los que es posible aplicar la libertad de amortización:

- Activos de carácter relevante para la conservación del medio ambiente.
- Activos utilizados en la producción por determinado tipo de grupos societarios o en ciertas regiones.
- Activos que incorporan un elevado grado de tecnología o utilizados para actividades de I + D.
- Activos relevantes en la mejora de las condiciones laborales.

Para aplicar la libertad de amortización es necesario que la inversión realizada se encuentre soportada por un certificado de auditoría que se presenta a las autoridades fiscales. La cantidad susceptible de amortizarse estará limitada por el coste de adquisición o producción del activo.

Respecto de los activos relacionados con I + D susceptibles de amortizarse de forma acelerada, se estableció que el gobierno elaboraría una lista en la que se incluirían dichos activos. Esta lista se encuentra pendiente de publicación.

- Deducción por actividades de I + D

El artículo 3.74.c. del Impuesto sobre Sociedades holandés establece una deducción por actividades de I + D según la cual, en el caso de un empresario o profesional que dedique más de 625 horas anuales a la actividad de I + D, podrá deducirse una cantidad adicional de NLG 10.997 (€ 4.957) que podrá ser aumentada en NLG 5.498 (€ 2.478) en el supuesto que se hubiese iniciado la actividad en un plazo inferior a 5 años y no se hubiese aplicado la deducción más de dos veces durante ese período de tiempo.

- Reducción en el Impuesto sobre el salario a los trabajadores asignados a actividades de I + D

Los empresarios en Holanda se encuentran obligados, al igual que en otros países, a retener un impuesto a cuenta al abonar el salario de los trabajadores.

La normativa holandesa establece un incentivo fiscal al empresario que tenga asignados trabajadores a la realización de actividades relacionadas con la investigación y desarrollo, de modo que el ingreso de la mencionada retención sobre el salario del trabajador a la Hacienda Pública pueda verse reducida en un porcentaje, sin menoscabo del derecho del asalariado a deducir de su impuesto sobre la renta la retención completa que hubiera debido practicarse.

La reducción establecida en la actualidad es del 40 por ciento del gasto por sueldos y salarios hasta el límite de NLG 150.000 (€ 67.614) y el 13% sobre la cuantía que exceda dicho límite. La cuantía máxima por empresario se encuentra establecida en NLG 15 millones (€ 6.761.386).

Para poder acogerse a esta reducción, las actividades de I + D correspondientes deben encontrarse organizadas de manera sistemática en Holanda y dirigidas de forma directa y exclusiva al desarrollo técnico o científico de nuevos productos o procesos productivos. Es necesario, con carácter previo, un estudio sobre la viabilidad del proyecto.

- Exención tributaria del 30 por ciento sobre salario percibido por trabajadores cualificados («30% *ruling*»)

La Administración holandesa concede a trabajadores que cumplan una serie de condiciones un incentivo fiscal sobre el salario que perciban.

Este incentivo es además compatible con la reducción en el impuesto sobre el salario del apartado anterior.

El «30% *ruling*» consiste en una exención del 30 por ciento <sup>16</sup> sobre el impuesto sobre la renta y la seguridad social de una serie de trabajadores expatria-

<sup>16</sup> Con anterioridad a 1 de enero de 2001, el porcentaje era el 35 por ciento.

dos que trabajen en los Países Bajos. El Secretario de Estado de Hacienda estableció, mediante el Decreto CPP 2001/2970 M publicado el 26 de noviembre de 2001, las condiciones para poderse beneficiar de esta exención con efectos retroactivos a 1 de enero de 2001. Conforme a este Decreto, el «30% *ruling*» resulta de aplicación si, entre otras condiciones, el empleado tiene un conocimiento, técnica o cualificación (*know-how*) que resulta difícil de encontrar en el mercado laboral holandés.

Una exención similar es aplicada por Suecia respecto de empleados extranjeros especializados o relacionados con trabajos de I + D, con determinada formación, que sean difíciles de contratar en este país. Conforme a las nuevas normas aprobadas por el Parlamento sueco con fecha 5 de diciembre de 2000, el 25 por ciento del salario percibido por estos trabajadores se encuentra exento de impuestos durante un período de tres años siempre que, entre otras condiciones, la estancia prevista en territorio sueco por parte del trabajador sea como máximo de cinco años.

- A015-Cánones

Entre los incentivos holandeses incluidos en el *Código de Conducta* europeo, se encuentra uno relativo a un régimen fiscal especial sobre los cánones, recogido bajo la referencia A015 - Royalties.

Si bien no se trata de una medida que incentive de forma directa la actividad de I + D, no cabe duda que el régimen fiscal al que Holanda somete los cánones supone una forma encubierta de beneficiar los resultados —generalmente patentes— que se deriven de dicha actividad.

Conforme a la legislación holandesa, en el caso que una sociedad actúe como licenciataria o sub-licenciataria entre partes vinculadas, el beneficio de dicha sociedad puede ser calculado sobre los cánones que haya percibido, siempre y cuando no se reserve ni obtenga ninguna clase de derecho, legal o económico, sobre la propiedad del intangible. Como condición para poder acogerse a este cálculo especial del resultado, se establece que no sea posible encontrar un precio entre partes independientes. Las autoridades fiscales holandesas concederán mediante un acuerdo previo este régimen fiscal.

Por consiguiente, los cánones recibidos por la sociedad se considerarán pagados a precio de mercado, sometido a la condición de que la empresa compute al menos una cantidad equivalente al 7 por ciento de los cánones y gastos de gestión, sobre el que se aplicará el tipo del impuesto sobre sociedades vigente (34,5% <sup>17</sup>). Los acuerdos previos se conceden por un período de 4 años que pueden ser renovados.

Se permite un porcentaje inferior al 7 por ciento si la cantidad de cánones recibidos en un ejercicio fiscal excede NLG 2.000.000 (€ 901.518).

Las tablas fiscales para esta actividad de licencia es la siguiente:

Si el beneficio sobre cánones excede de:	Pero es inferior a:	El % aplicable a este tramo es:
NLG 0	NLG 2.000.000 / € 901.518	7
NLG 2.000.000 / € 901.518	NLG 4.000.000 / € 1.803.036	6
NLG 4.000.000 / € 1.803.036	NLG 6.000.000 / € 2.704.554	5
NLG 6.000.000 / € 2.704.554	NLG 8.000.000 / € 3.606.072	4
NLG 8.000.000 / € 3.606.072	NLG 10.000.000 / € 4.507.590	3
NLG 10.000.000 / € 4.507.59	—	2

<sup>17</sup> 29% sobre los primeros 22.689 €. Hasta el 1 de enero de 2002 el tipo general de sociedades era del 35%.

La práctica administrativa holandesa de acuerdos previos sobre la tributación de sociedades se basa, según un informe elaborado por el gobierno de los Países Bajos de fecha 21 de julio de 1995, en la necesidad de muchas empresas de conocer con antelación su futura situación tributaria a efectos de obtener seguridad jurídica y certeza.

Este método tradicional en la práctica administrativa holandesa de conocer por anticipado la opinión de la administración tributaria es un derecho reconocido para todo tipo de potenciales contribuyentes, sin que otorgue a ningún órgano potestad discrecional sobre el nivel impositivo aplicable, puesto que este debe verse constreñido en los límites que se establecen en la normativa, la jurisprudencia y la práctica tributaria, sin que puedan verse rebasados en ese sentido. Así, por ejemplo, no cabe modificar mediante negociación el tipo impositivo.

## FRANCIA

Los incentivos fiscales a la actividad de I + D que la legislación fiscal francesa concede a determinado tipo de empresas industriales, comerciales o agrícolas se encuentran incluidos en el *Código de Conducta* europeo, lo que implica que desde la perspectiva del Mercado Común se considera que pueden resultar contrarios a la política armonizadora de la Unión Europea (incluida en la lista con la referencia C013 - Tax credit for research France).

Para beneficiarse de las deducciones fiscales establecidas en el Código tributario francés, el gasto realizado en actividades de I + D —investigación de carácter fundamental o aplicado y desarrollo experimental— debe contener lo siguiente:

- Atribución de amortización a los activos fijos utilizados en las investigaciones.
- Gastos de personal atribuibles de forma exclusiva a las operaciones de investigación.
- Otros gastos operativos, calculados en función de un porcentaje del gasto destinado a los trabajadores (varía entre el 65 y el 100 por cien en función del lugar donde se desarrolle el empleo de los trabajadores designados).
- Coste de obtención y renovación de patentes y amortización de patentes adquiridas con el fin de realizar actividades de I + D.
- Gastos generales relacionados con los productos de la empresa.
- Gastos asociados a la preparación de nuevas colecciones realizadas por sociedades del sector textil, la moda y el cuero.
- Gastos exteriores incurridos por la sociedad por trabajos de I + D.

Los mencionados gastos pueden acogerse a una deducción por actividades de I + D que es susceptible de ser diferida en el tiempo o de ser objeto de reintegro si se opta por esta posibilidad de manera anticipada.

En concreto, la deducción se calcula en el 50 por ciento de la diferencia entre el gasto incurrido en actividades de I + D en el año natural y la media del gasto efectuado por dicho tipo de actividades durante los dos años precedentes, corregido por el coeficiente basado en el índice del consumo. La deducción así calculada no podrá sobrepasar FRF 40 millones (€ 6.100.273).

La deducción debe utilizarse para el pago del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en el cual la sociedad hubiese incrementado su gasto en actividades de I + D. El exceso resultante constituye para la empresa un crédito frente al

Estado, de modo que podrá emplearse en la compensación del Impuesto sobre Sociedades de los tres ejercicios siguientes y, en su caso, solicitar la devolución de la parte que no se haya podido compensar en el cuarto ejercicio.

No obstante, para sociedades creadas a partir del 31 de diciembre de 1998, la devolución es inmediata, sin necesidad de diferir la compensación durante tres años.

En todo caso, conviene destacar que este régimen de deducción tiene carácter temporal, si bien puede extenderse en el tiempo. La Ley n.º 98-1266 de 30 de diciembre de 1998 realizó esta extensión por un período de cinco años, por lo que, en principio, expiraría el 31 de diciembre de 2003.

## PORTUGAL

Los incentivos fiscales a la actividad de I + D concedidos por Portugal a las empresas residentes en este país también se encuentran entre las incluidas por la Unión Europea como susceptibles de provocar competencia desleal (referencia C016-Research and Development Expenses Portugal).

Con anterioridad al año 2001, la normativa fiscal portuguesa permitía una deducción por inversiones en I + D para las sociedades y establecimientos permanentes situados en territorio portugués del 8 por ciento sobre determinados gastos realizados en actividades de inversión y desarrollo. Un porcentaje adicional del 30 por ciento, con el límite de PTE 50 millones (€ 249.420) podía aplicarse sobre el exceso de gastos que se hubieran realizado en los dos años anteriores en relación con actividades de I + D. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podían diferirse durante los tres años posteriores con el fin de completar la deducción pendiente.

En la Ley 30-G/00 de 29 de diciembre de 2000 de reforma tributaria, que entró en vigor el 1 de enero de 2001, se autorizó al Gobierno a mejorar la deducción por I + D existente, modificación que se llevó a cabo mediante el Decreto-Ley 197/2001 de 29 de junio de 2001<sup>18</sup> que modifica el Decreto-Ley 292/97, de 22 de octubre de 1997.

Conforme al nuevo esquema portugués de deducción fiscal por la realización de actividades de I + D, las empresas pueden deducirse del Impuesto sobre Sociedades la suma de una deducción denominada básica y establecida en el 20 por ciento de los gastos del año, más un 50 por ciento de la cantidad limitada a PTE 100 millones (€ 498.798) del exceso de gastos en I + D que superen la media de los realizados en los dos años anteriores. El plazo para deducir cantidades pendientes se aumentó igualmente a seis años.

Es curioso mencionar que en la exposición de motivos del Decreto-Ley, que concede mayores beneficios fiscales a la actividad de I + D, se señale que una de las razones de dicha mejora fiscal sea el no quedar relegada respecto de España.

## REINO UNIDO

Los incentivos a la investigación científica en el Reino Unido se remontan a 1945 y, aunque en sus inicios se limitaba a considerar este tipo de actividad como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, en los últimos años la legislación británica ha intentado delimitar mediante guías explicativas lo que constituye investigación y desarrollo a efectos tributarios, además de crear nuevas medidas que potencien el gasto en actividades de I + D, en particular respecto de las PYMES.

En este sentido, es a partir del 1 de abril de 2000 cuando las PYMES británicas pueden considerar que el gasto incurrido en actividades de I + D es deduci-

<sup>18</sup> El texto del Decreto-Ley puede encontrarse en: <http://www.mct.pt/novo/legislacao/despachos/incenfisca.htm>.

ble en un 150 por ciento a la hora de calcular el beneficio sometido al Impuesto sobre Sociedades («R & D tax relief»).

Para aquellas PYMES que no hubiesen obtenido beneficios, la normativa británica prevé que se reembolse a dicha empresa GBP 24 (€ 39,43) por cada GBP 100 (€ 164,31) empleadas en la actividad de I + D («payable R & D tax credit»).

La normativa británica asocia el concepto de PYME a la normativa europea que, en general, establece que este tipo de empresas son aquellas que, junto con cualquier otra sociedad en la que se ostente al menos un 25 por ciento del capital o de los derechos de voto, tenga:

- Menos de 250 empleados.
- Una facturación total anual que no exceda de € 40 millones.
- Un Balance anual que no exceda de € 27 millones.

Debe tenerse en cuenta que actualmente la Comisión Europea está revisando la definición técnica de PYME. Entre las novedades previstas, además de aclarar el concepto de empresas, destaca la modificación de los parámetros de las PYMES. Así, está previsto que para considerar PYME a una empresa su volumen de negocio anual no deberá superar los € 50 millones o el balance general anual no deberá exceder de € 43 millones. Se mantienen, no obstante, los criterios en cuanto al número de trabajadores.

Este tipo de incentivos fiscales pueden aplicarse igualmente por sociedades que no hayan comenzado su actividad.

En todo caso, para poder acogerse a la deducción por actividades de I + D se exige un gasto mínimo de GBP 25.000 (€ 41.077) anuales en este tipo de actividades.

Conforme a la Hacienda Pública del Reino Unido, se consideran gastos de I + D que pueden beneficiarse de los incentivos mencionados:

- Los gastos de personal destinados a actividades de I + D.
- Los activos utilizados en la investigación y desarrollo.
- Ciertos gastos de subcontratación de actividades de I + D.

No pueden acogerse a la deducción estas actividades en caso de que formen parte de un proyecto que reciba financiación estatal, como por ejemplo una subvención, o de que la sociedad no posea los derechos de propiedad intelectual resultantes de la actividad de I + D.

La Secretaría de Estado para el Comercio y la Industria publicó con fecha 28 de julio de 2000 una Guía sobre la nueva definición de actividades en I + D y los incentivos fiscales de las PYMES <sup>19</sup>, una vez aprobada la Ley que modificó las medidas en materia de I + D existentes con anterioridad a 1 de abril de 2000 (Finance Act 2000).

Respecto de la definición de I + D, se trata principalmente de una modificación de carácter técnico, puesto que se limitó a modificar la definición de «investigación científica» contenida en el artículo 139 (1) (a) del Código de deducciones sobre el capital 1990 (Capital Allowances Act) para incorporar la definición de «investigación y desarrollo» incluida en el Anexo 19 a la Ley Financiera de 2000, si bien no varía en su contenido. Esta definición se basa principalmente en dos tipos de prueba:

*Primera:* la actividad en cuestión debe ser considerada I + D conforme a la práctica general contable de las sociedades en el Reino Unido, en particular la norma contable SSAP13.

<sup>19</sup> La Guía puede descargarse de: [http://www.inlandrevenue.gov.uk/r & d](http://www.inlandrevenue.gov.uk/r&d).

*Segunda:* la actividad debe estar incluida en la guía establecida por la Secretaría de Estado para el Comercio y la Industria.

En relación con las actividades de I + D, la cuestión clave es que debe tratarse de un trabajo creativo o innovador en el campo de la ciencia o la tecnología, con la perspectiva de extender el conocimiento.

Es decir, el I + D se caracteriza por ser una actividad que contiene un apreciable elemento de innovación e implica un avance o un apoyo dirigido a resolver incertidumbres de carácter científico o tecnológico. No constituye I + D el desarrollo comercial que no se encuentre imbuido de investigación científica o tecnológica, o realizado después de la resolución de la incertidumbre.

La definición de I + D en el Reino Unido a efectos fiscales se desarrolla en el artículo (sección) 837 A del Impuesto sobre la Renta de Sociedades de 1988, que se basa en el concepto desarrollado por la O.C.D.E. (conocido como «Frascati»).

Pero, como ya se ha indicado, el Reino Unido sigue, para calificar una actividad de I + D, en la norma contable SSAP13, si bien esta norma establece solo lo que normalmente sería I + D, lo cual no procura suficiente seguridad jurídica a las empresas. Para salvaguardar la misma, la Secretaría de Estado para el Comercio y la Industria publicó una guía sobre I + D.

La norma contable SSAP13 define el I + D distinguiendo los términos de investigación y desarrollo para, a su vez, dividir la investigación entre pura —o básica— y aplicada. Por tanto, el I + D se refiere a las siguientes actividades:

- a) Investigación pura —o básica—: es el trabajo experimental o teórico llevado a cabo principalmente para adquirir un nuevo conocimiento de carácter científico o técnico en sí mismo valorado, más que dirigido a un propósito o aplicación específica.
- b) Investigación aplicada: es la investigación original o crítica realizada con la intención de adquirir un nuevo conocimiento científico o técnico, y con un objetivo específico o práctico.
- c) Desarrollo: supone el uso de los conocimientos científicos o técnicos para producir materiales, utensilios, productos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente; para instaurar nuevos procesos o sistemas con anterioridad al comienzo de la producción comercial o de las aplicaciones comerciales; o para mejorar sustancialmente los ya producidos o instalados.

La norma SSAP13 distingue la actividad de I + D de la que se considera que no lo es, conforme a la presencia o ausencia de un elemento apreciable de innovación. No obstante, actividades en principio rutinarias que deriven en nuevos elementos se incluyen normalmente dentro de la actividad de I + D, pero por norma general; el seguimiento de patrones establecidos excluye la actividad de dicho concepto.

La propia norma enumera varias actividades que normalmente se incluyen en la actividad de I + D:

- Trabajos experimentales, teóricos o cualesquiera otros que se encuentren dirigidos al descubrimiento de nuevos conocimientos o al avance en los actualmente existentes.
- Búsqueda de aplicaciones a dicho conocimiento.
- Formulación y diseño de posibles aplicaciones a dicho trabajo.
- Pruebas en la búsqueda o la evolución de productos, servicios o procesos alternativos.

- Diseño, construcción y pruebas de prototipos antes de su comercialización.
- Construcción y puesta en marcha de prototipos y plantas piloto.

Igualmente, enumera una serie de actividades que normalmente quedan excluidas del I + D:

- Pruebas de análisis de equipos o productos a efectos de controles de calidad y cantidad.
- Modificaciones con carácter periódico de productos existentes, servicios o procesos. Incluso cuando estos puedan implicar algún tipo de mejora.
- Investigaciones de tipo operativo no ligado a una actividad de investigación y desarrollo específica.
- Costes por reparaciones en relación con la producción comercial.
- Trabajos legales o administrativos relacionados con la aplicación de patentes, con cuestiones procesales o con la venta o la cesión de uso de patentes.
- Actividades relacionadas con la construcción, traslado o comienzo de actividades, entre otras, de maquinaria o equipos, incluido el diseño y la ingeniería, distintos de aquellas máquinas o equipos cuyo uso esté destinado exclusivamente a proyectos de I + D.
- Estudios de mercado.

En todo caso, el artículo (sección) 508 del Código británico del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades (Income and Corporation tax) señala que la nueva definición de I + D no resulta aplicable a las Asociaciones de investigación científica o a los pagos realizados a dichas asociaciones y a universidades, escuelas, institutos de investigación o instituciones similares.

El mecanismo de deducción británico implica incrementar porcentualmente la cuantía que la empresa puede deducirse de su Cuenta de Pérdidas y Ganancias por la realización de actividades de I + D cuando calcule sus beneficios gravables. Esto lleva consigo que el beneficio empresarial se reduzca con la consiguiente minoración del Impuesto a ingresar.

Esta deducción estaba, en principio, diseñada únicamente para las PYMES, pero con fecha 18 de junio de 2001 el Ministro de Hacienda británico anunció una nueva deducción para las empresas de mayor tamaño. Este anuncio se hizo efectivo en la Ley de presupuestos británico de abril de 2002. En general las empresas pueden a partir de esa fecha deducirse el 125% de los gastos incluidos en I + D.

Respecto de los gastos susceptibles de computarse en la deducción para actividades de I + D, estos se clasifican en tres grandes grupos:

### **1.º Costes de personal dedicado a la actividad de I + D**

Para considerar este gasto susceptible de acogerse a la deducción, los trabajadores deben estar directa y efectivamente involucrados en tareas de I + D. Debe tratarse de personas que realmente realicen trabajos de I + D, presten apoyo técnico, o dirijan o planifiquen el programa de investigación. Por ejemplo, los asalariados dedicados a realizar servicios administrativos generales no se consideran incluidos en la actividad de I + D.

Por gasto, se incluye cualquier tipo de sueldo o salario monetario, incluida la seguridad social. Se excluyen los pagos en especie. En el caso que el trabajador dedique solo parte de su tiempo a actividades de I + D, la deducción será proporcional al tiempo empleado en esta, si bien, si dedica más del 80 por cien-

to de su tiempo a I + D, se computa el gasto en su totalidad y, de forma inversa, si realiza actividades en I + D por un tiempo inferior al 20 por ciento del total, no puede computarse coste alguno a efectos de la deducción.

### **2.º Coste de activos utilizados en actividades de I + D**

Se incluyen todos los materiales y equipos destinados a la realización de actividades de I + D como gasto computable a efectos de la deducción.

### **3.º Costes en la subcontratación de actividades de I + D**

Tal como explica la propia Guía editada por las autoridades tributarias británicas, es normal que una sociedad —la principal— subcontrate parte de sus actividades de I + D a otra persona. En este caso, la sociedad principal tendrá derecho a la deducción por I + D, siempre y cuando retenga los derechos de la propiedad sobre el resultado de la investigación.

No obstante, el tratamiento tributario de dicho gasto dependerá de si la empresa contratista y la empresa subcontratada se encuentran vinculadas, de modo que da lugar a dos situaciones:

#### **1) Existencia de vinculación entre la sociedad contratista y la subcontratista**

En este supuesto, la sociedad principal puede aplicar la deducción por I + D por los pagos realizados a la subcontratista en la cuantía que resulte inferior de las siguientes:

- a) La cuantía abonada al subcontratista.
- b) El gasto efectuado por la subcontratista en sueldos, en materiales y equipos para la realización de la actividad de I + D, calculado como si el subcontratista fuese el que hubiera de aplicarse la deducción.

Además, el subcontratista deberá incluir la cantidad abonada por el contratista en relación con la actividad de I + D y los gastos por la realización del trabajo mencionado en el cómputo de su Cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período de tiempo que no exceda de doce meses contados desde aquel en que el contratista incluyó el pago en sus cuentas contables.

#### **2) No existe vinculación entre la empresa contratista y la subcontratista**

En este caso, el contratista puede deducirse el 65 por ciento de la cantidad pagada por la subcontratación de I + D.

De forma alternativa, ambas partes pueden de manera conjunta optar por el tratamiento fiscal dispensado a las sociedades vinculadas en el plazo de dos años desde la finalización del período contable de la principal.

El propio informe de la Secretaría de Estado para el Comercio y la Industria, de 28 de julio de 2000, establece una serie de ejemplos con el fin de delimitar el concepto de I + D.

*Investigación médica:* Se señala que las pruebas rutinarias —análisis de sangre, autopsias, etc.— no son I + D. Pero la investigación específica con el fin de determinar la efectividad de cierto tratamiento contra el cáncer en donde se requiera, por ejemplo la realización de ciertas pruebas necesarias para generar información con el fin de utilizarse en dicho proyecto de investigación, sí se considera I + D.

*Investigación de fenómenos físicos:* El control rutinario de factores tales como la temperatura o la variación barométrica, o el control de la calidad y

composición de los materiales, no se incluyen en el concepto de I + D. Sin embargo, un programa de trabajo destinado a investigar los efectos del cambio climático, para desarrollar nuevos o substancialmente mejorados métodos o instrumentos de medición de la temperatura y la presión, o para el desarrollo de nuevos materiales o la evaluación de sus propiedades, en el que sea preciso el cotejo de información mediante métodos rutinarios, se considera incluido en la definición de I + D.

*Investigación en ingeniería:* La investigación y el desarrollo incluyen, por lo general, un estudio fundamental previo al comienzo de la fase de producción. Por ejemplo, el diseño, el dibujo y las instrucciones operativas para el comienzo y operatividad de plantas piloto y prototipos, utilizados para probar hipótesis de I + D, son susceptibles de incluirse en la definición de I + D. No se incluyen aquellos diseños y dibujos realizados para la preparación, ejecución y mantenimiento de producción industrial normalizada—por ejemplo, herramientas o plantillas— o para promover la venta de productos.

El tratamiento de los prototipos y las plantas piloto permiten ilustrar la frontera existente entre el desarrollo experimental en I + D y el trabajo de pre-producción.

Un prototipo se define en el informe británico como un modelo original construido para tener todas las características técnicas del nuevo producto de manera anticipada. El diseño, construcción y prueba de prototipos se considera I + D en el caso de que el mismo sea realizado al finalizar una investigación de I + D.

Pero una vez se hayan efectuado las modificaciones necesarias surgidas de las pruebas realizadas al prototipo, y los nuevos controles realizados resulten satisfactorios, la fase de I + D se considera concluida y la pre-producción empieza.

De forma similar, una planta piloto construida para evaluar una hipótesis de I + D, para desarrollar una nueva fórmula de producto, establecer nuevas especificaciones al producto, diseñar equipos especiales y estructuras, y preparar manuales o instrucciones de funcionamiento del proceso, se incluyen en la actividad de I + D.

#### «Software»

En relación con los productos informáticos, el informe indica el que el «software» puede incidir de dos formas distintas en el I + D:

##### 1) «Software» como objeto de I + D

Este tipo de actividad podría incluir investigaciones en diversas áreas como pueden ser las referidas a la ciencia teórica de los ordenadores, los nuevos sistemas operativos, los nuevos lenguajes de programación, los avances significativos en algoritmos, la representación de objetos, las metodologías en ingeniería informática para mejorar los programas y la inteligencia artificial. En este contexto, la inteligencia artificial puede cubrir avances técnicos en áreas como la visión de máquinas, la robótica, los sistemas expertos, las redes neuronales, el entendimiento del lenguaje natural y la traducción automática del lenguaje.

Por ejemplo, el desarrollo de un nuevo lenguaje interactivo para un juego de ordenador se considera I + D, aunque el mencionado juego sea un producto ya maduro que no represente I + D en la mayoría del resto de sus características.

Las actividades de carácter rutinario relativas al «software» no se consideran I + D. Estas actividades pueden incluir avances en sistemas o programas es-

pecíficos que se encontrasen a disposición pública antes del comienzo del trabajo. Los problemas técnicos que hayan sido superados en proyectos previos sobre el mismo sistema operativo o arquitectura informática —apoyo a sistemas ya existentes, conversión o traducción de lenguajes informáticos, adición de funcionalidad en el uso respecto de la aplicación de programas informáticos, etc.— no se consideran I + D.

## 2) Utilización de «software»

En este caso, es posible que no exista un avance técnico del «software» «per se», pero el elemento informático del proyecto se considera I + D solo si la naturaleza de la aplicación incluye un grado significativo de novedad.

Por ejemplo, un proyecto para desarrollar un nuevo producto utilizando la simulación de realidad virtual y el apoyo de ingeniería informática es muy posible que emplee programas e ingeniería ya existente, pero el desarrollo experimental mediante la ayuda de estos elementos informáticos con el fin de producir nuevos productos o procesos, o una mejora de estos puede constituir I + D.

Así, la utilización de «software» ya existente para analizar o simular conceptos aerodinámicos o de dinámica de fluidos con el fin de reforzar un nuevo vehículo o determinada estructura posiblemente no implique I + D, pero la investigación subyacente, diseño y desarrollo en el área de la simulación teórica y experimentación, es muy posible que pueda considerarse actividad de I + D.

## Petróleo y Gas

Para concluir, es necesario destacar que el artículo (sección) 837B del Impuesto sobre la Renta de Sociedades extiende expresamente el concepto de I + D a la explotación y prospección de yacimientos de petróleo y gas a efectos de la deducción.

## IRLANDA

El vigente régimen de beneficios fiscales a la actividad de I + D en Irlanda se encuentra igualmente entre las medidas que se consideran constreñidoras de la competencia en la Unión Europea y entre las enumeradas en el *Código de Conducta* bajo la referencia C014 Research and Technical Development Ireland.

El régimen de I + D se aplica a las rentas que se derivan de «royalties» obtenidos por inventos patentados cuando la actividad de I + D que lo ha desarrollado ha tenido lugar en Irlanda.

Este régimen, que fue diseñado e introducido en 1973 para fomentar las actividades de I + D de personas físicas y jurídicas, se aplica solo a residentes.

La renta a la que se aplica el régimen incluye la suma pagada por la concesión de las licencias para ejercitar los derechos de la patente. Los beneficios del régimen se limitan a las cantidades que van a precio de mercado.

Los «royalties» a los que resulta de aplicación el régimen están exentos de impuestos. No existe restricción alguna a la deducibilidad de los «royalties» patentados sobre la base imponible del pagador, debido a que los «royalties» se encuentran exentos de impuestos para el perceptor.

## GRECIA

No existe un incentivo directamente relacionado con la actividad de I + D. No obstante, merece destacarse la existencia de una reserva establecida para empresas que realicen nuevas inversiones productivas.

La reserva se calcula como un porcentaje del 30 por ciento sobre los beneficios no distribuidos de las empresas situadas en las áreas de Ática y Tesalónica,

y del 40 por ciento para las empresas de otras áreas (Grecia se encuentra dividida en cuatro áreas a los efectos de incentivos fiscales).

Si la inversión se refiere a tecnología avanzada —desarrollo de «software» y tecnología o laboratorios de energía industrial aplicada y prospección minera—, los porcentajes se elevan al 40 por ciento y 50 por ciento, respectivamente.

Las Sociedades Anónimas que coticen por primera vez en la Bolsa de Atenas podrán incrementar los porcentajes anteriores en cinco puntos porcentuales en el primer ejercicio.

La dotación a la reserva se encontrará exenta, siempre que al menos un tercio de esta se hubiese utilizado para inversiones productivas durante el año siguiente a aquel en que fue dotada y se haya empleado completamente en el término de tres años.

La empresa que no cumpliera con el mencionado uso deberá abonar el impuesto correspondiente sobre la dotación no utilizada y recibirá una sanción equivalente al 60 por ciento de dicho impuesto.

### BÉLGICA

Al igual que sucede con los incentivos fiscales a la actividad de I + D en otros países, la deducción por trabajadores suplementarios asignados a I + D que aplica Bélgica se encuentra entre las medidas que la U.E. considera perjudiciales para la armonización fiscal europea y se ha incluido en la lista del *Código de Conducta* con la referencia C012-Supplementary staff assigned to scientific research and export management.

Por esta deducción, se reduce en la base imponible BEF 440.000 (€ 10.908) por unidad adicional de trabajador. Tal cantidad se eleva a BEF 880.000 (€ 21.787) si el trabajador es de alta cualificación. Se determina si se trata de un trabajador suplementario conforme al número de trabajadores asignados a las mismas tareas durante el año anterior.

### AUSTRIA

Las deducciones referentes a I + D que ofrece Austria se encuentran incluidas en el *Código de Conducta* europeo al entenderse que afectan a la competencia en el seno de la U.E. y bajo la referencia CAM007-R&D Allowance.

Los gastos realizados en el desarrollo o mejora de invenciones económicamente valorables se benefician de una deducción general del 12 por ciento que puede elevarse al 18 por ciento cuando se trata de invenciones para uso interno de la entidad inventora. Se considera de uso interno cuando la cesión de la invención a terceros no genera más del 25 por ciento de los gastos incurridos en I + D.

### ITALIA

Los incentivos a la investigación científica que ofrece la República de Italia se consideran competencia desleal por parte de la Comisión Europea, por lo que se han incluido en el *Código de Conducta* bajo la referencia CAM080-Incentives for Scientific Research.

La deducción italiana, consistente en la cantidad de € 7.753 por cada nuevo empleado contratado a tiempo completo, con un máximo de € 30.994, es concedida en función de ciertos requisitos profesionales.

Igualmente, se concede una deducción del 60 por ciento (con un máximo de € 129.218) de la cantidad abonada por cada contrato de actividad de investigación firmado con universidades, fundaciones, laboratorios y entidades similares.

Solo se concede a PYMES y asociaciones de escasa entidad.

## LUXEMBURGO

En Luxemburgo se permite una amortización acelerada de herramientas utilizadas para la investigación científica y técnica. No obstante, esta medida fiscal incentivadora de I + D se ha incluido en el *Código de Conducta* europeo con la referencia CAM106-Depreciation of equipment and tools used solely for scientific or technical research operations.

Mediante este incentivo, se permite una amortización acelerada que no exceda cuatro veces el porcentaje aplicable en la amortización lineal, ni supere el 40 por ciento del equipo y de las herramientas utilizados exclusivamente en la actividad de investigación científica y técnica.

## 2. Otros países

### AUSTRALIA

Los incentivos fiscales referentes a I + D en Australia se encuentran regulados en el Código tributario de 1936<sup>20</sup>. Entre las modificaciones que este ha recibido, cabe destacar la que se realizó en 1997 y, a los efectos que nos ocupa, la del año 2001. Hasta este año, la deducción aplicable era del 125 por ciento del gasto incurrido en la actividad de I + D.

El Gobierno australiano decide impulsar y racionalizar las deducciones en materia de I + D a las que pueden acogerse las empresas residentes en Australia, mediante la aprobación en el año 2001 de un plan denominado «Backing Australia's Ability» (Apoyo a la Capacidad de Australia).

El plan mencionado puede dividirse, respecto a su sistematización, en dos partes. Una vertiente técnica destinada a mejorar las deficiencias detectadas en la existente definición de I + D y la mejora del tratamiento fiscal a las llamadas plantas de I + D; y una parte incentivadora que aprueba nuevas deducciones fiscales para incrementar la actividad investigadora de las empresas y los incentivos específicos para las PYMES australianas.

### A) Deducción por actividades de I + D

El artículo (sección) 73 B del Código tributario australiano es el que regula con carácter general la deducción por actividades de I + D (R&D Tax Concession).

En primer lugar, este artículo (sección) señala los objetivos que se pretenden obtener con la mencionada deducción, que se dirigen de forma amplia a promocionar la actividad investigadora y a crear un clima de investigación del que resulten nuevos procesos y productos comerciales desarrollados por las empresas australianas.

A continuación, la norma realiza un glosario de los términos empleados en torno a la actividad de I + D. Entre los términos definidos cabe destacar los siguientes conceptos:

- *Tecnología*: Se refiere a la utilizada de forma principal en una actividad particular de I + D, si el propósito de dicha actividad es obtener un nuevo conocimiento, crear nuevos o mejorados materiales, herramientas, procesos, técnicas y servicios basados en dicha tecnología, así como las

<sup>20</sup> Income Tax Assessment Act 1936. El texto completo del Código puede encontrarse en <http://www.sca-text.law.gov.au/html/pasteact/2/3036/top.htm>.

actividades que implican la extensión, continuación, desarrollo o terminación de las actividades que producen dicha tecnología.

- *Conocimiento*: Se refiere a cualquier información, con independencia de que su poseedor pueda ejercer derechos legales que se deriven de ella.
- *Planta piloto*: Se entiende por planta piloto un modelo experimental de otra planta para su uso en actividades de I + D o para su utilización en la producción comercial.
- *Planta*: Aparece definido en el art. 45-40 del Código Tributario de 1997, que establece una enorme enumeración de elementos constitutivos de la planta, tales como artículos, maquinaria, activo circulante, mejoras estructurales, etc.
- *Actividad de Investigación y Desarrollo*: Es toda actividad sistemática, de investigación y experimental que lleve consigo una innovación o un alto grado de riesgo técnico y que se realice para la adquisición de nuevos conocimientos —tanto si dicho conocimiento tiene con posterioridad una aplicación práctica específica como si no—, o la creación de nuevos o mejores materiales, productos, instrumentos, procesos o servicios. Se incluye cualquier otra actividad que se efectúe con un propósito directamente relacionado con actividades desarrolladas de manera sistemática, de investigación o experimental, que involucren innovación o elevados grados de riesgo técnico.

A efectos de la definición de investigación y desarrollo, no se considera que una actividad sea innovadora a menos que de ella se deduzca un grado apreciable de novedad. Tampoco se entiende que una actividad suponga un elevado grado de riesgo tecnológico a menos que la probabilidad de obtener un resultado técnico o científico no pueda saberse o determinarse con antelación, conforme a la actual experiencia o conocimiento, y la ausencia de certeza sobre el resultado por obtener únicamente pueda solventarse mediante un programa de actividades sistemáticas, investigadoras y experimentales en el que se aplique un método científico basado en un trabajo que utilice los principios de la física, la biología, la química, la medicina, la ingeniería o la informática desde hipótesis hasta experimentos, observación y evaluación, seguido de conclusiones de carácter lógico.

El propio artículo considera que no cumplen estos requisitos las siguientes actividades (art. 73B-2C del Código):

- Estudios de mercado, test comerciales, desarrollo de mercado o promociones de ventas (que incluye encuestas al consumidor).
- Controles de calidad.
- Prospecciones, sondeos o perforaciones de minerales, petróleo o gas natural con el propósito de buscar yacimientos, determinar su localización, su tamaño y su calidad.
- Modificaciones a cosméticos o cambios en la línea de productos, procesos o métodos de producción.
- Estudios sobre gerencia o eficiencia.
- Investigación sobre ciencias sociales, arte o humanidades.
- Donaciones.
- Actividades de pre-producción tales como demostración o viabilidad comercial, selección de maquinaria o pruebas.
- Actividades rutinarias de recolección de información, excepto si forma parte de un proceso de investigación y desarrollo.
- Preparación para la impartición de clases.

- Aspectos comerciales, legales o administrativos relacionados con las patentes y licencias.
- Actividades asociadas al cumplimiento de los requisitos estatutarios o estándar, como son el mantenimiento de los cánones nacionales, la calibración de estándares secundarios, y exámenes rutinarios y análisis de materiales, componentes, productos, procesos, terrenos, atmósfera y otros.
- Cuidados médicos especializados de carácter rutinario.
- Cualquier actividad relacionada con la reproducción de un producto o proceso comercial mediante un examen físico de un sistema existente o de planos, proyectos, especificaciones detalladas o información pública disponible.

Como ya se ha mencionado, con anterioridad a 2001, la única deducción por la realización de actividades de I + D en Australia era la aplicación de un porcentaje del 125 por ciento sobre el gasto incurrido en dicha actividad, lo que se mantiene después de la modificación de esta fecha.

Después de la modificación realizada, aparte de esta deducción, que podemos denominar básica, es posible aplicar otra serie de deducciones:

- Una deducción llamada «premium» del 175 por ciento sobre el exceso de gasto en I + D respecto de años anteriores.
- Un incentivo para las PYMES que desarrollan actividades de I + D.

## **B) El plan «Backing’ Australia’s Ability»**

### **a) Modificaciones al incentivo fiscal de I + D**

El Gobierno australiano entendió que la definición de I + D establecida en el Código Tributario había quedado desvirtuada por una serie de recientes Sentencias de la Corte Federal y de los tribunales de apelación administrativos que habían extendido el ámbito para aplicar la deducción más allá de lo que la propia normativa pretendía.

Mediante el plan mencionado, se intenta corregir la vulnerabilidad que la aplicación de la deducción presentaba derivada de la propia definición de I + D con una serie de cambios que incluye:

- El reforzamiento del criterio de aplicación de la deducción, que requiere que todo gasto susceptible de acogerse a esta cumpla las condiciones de «innovación» y «alto riesgo tecnológico».
- La extensión del ámbito de aplicación de las actividades excluidas de la deducción, referidas sólo a las actividades principales de I + D (art. 73B (2C) transcrito con anterioridad), a las actividades auxiliares.
- La inclusión del requisito de que el gasto por I + D sea parte de un plan aprobado por el órgano de control societario —como el Consejo de Administración— con el fin de que se potencie a las empresas australianas para establecer la actividad de I + D como un componente estratégico del negocio de la sociedad.

Estos cambios en la definición de I + D entraron en vigor el 29 de enero de 2001 a las 12:00 p.m., hora de Sydney.

### b) Mejora en el tratamiento de la planta de I + D

El gobierno australiano modificó igualmente el tratamiento fiscal de los gastos realizados en plantas utilizadas en la actividad de I + D. Así, amplió la deducción a los supuestos en los que el uso de un elemento de la planta se realizara sólo temporalmente durante parte del año, de modo que pudieran acogerse a la mencionada deducción según el tiempo de empleo. Por tanto, con la aprobación del plan toda planta de I + D puede beneficiarse de la deducción del 125 por ciento por el tiempo que se encuentre destinado a actividades de I + D, posibilidad que con anterioridad no existía.

Igualmente, se modificó la normativa para evitar que se subvencionara mediante esta deducción actividades que no fuesen de I + D.

Estos cambios entraron en vigor, al igual que los incentivos fiscales relativos a I + D, el día 29 de enero de 2001 a las 12:00 p.m. (hora de Sydney).

### c) Deducción de I + D «Premium»

Aparte de las modificaciones que hemos denominado de carácter «técnico», realizadas por el plan de gobierno australiano, es de destacar la introducción de nuevos incentivos a la actividad de I + D.

Así, se añade una nueva deducción del 175 por ciento referido al exceso en el gasto realizado en actividades de I + D sobre el promedio del gasto incurrido durante los tres años anteriores, con determinadas exclusiones como las relacionadas con las plantas.

La deducción básica sobre las actividades de I + D del 125 por ciento se mantiene inalterada, de manera que se aplica sobre el gasto en I + D básico. Por ejemplo:

Año <sup>21</sup>	I+D	Facturación	I+D Facturación	Promedio 3 años	Base I+D	Base «Premium»
1998-99	250	10.500	2,4%			
1990-00	300	11.700	2,6%			
2000-01	400	12.000	3,3%	2,78% <sup>22</sup>		
2001-02	600	13.000	4,6%	3,54%	361 <sup>23</sup>	239 <sup>24</sup>
2002-03	800	13.000	5,9%	4,68%	478	322

Por consiguiente, la deducción «premium» de 175% se aplica al gasto de I + D que exceda de la base I + D y el porcentaje del 125% se aplica sobre dicha base I + D.

### d) Pequeñas empresas

En el plan «Backing Australia's Ability», el gobierno australiano establece una medida específica para las pequeñas empresas que inviertan en I + D y no puedan beneficiarse de la deducción por dicha deducción al encontrarse en pérdidas.

Conforme a la nueva normativa australiana, las empresas cuya facturación no exceda de AUD 5 millones (€ 2.964.448) y que inviertan hasta AUD 1 millón (€ 592.890) en I + D al año recibirán una compensación monetaria de AUD 37,5 centavos por cada dólar invertido en I + D.

Este incentivo no es incompatible con la deducción del 175 por ciento (letra c) anterior).

Si imaginamos un ejemplo en el cual una pequeña empresa australiana en pérdidas realiza un gasto en I + D por importe de AUD 100.000 (€ 59.289), sin

<sup>21</sup> El año fiscal en Australia comprende del 1 de julio al 30 de junio.

<sup>22</sup>  $\frac{\sum(I + D 1998-99 \text{ a } 2000-01)}{\sum(\text{Facturación } 1998-99 \text{ a } 2000-01)}$ .

<sup>23</sup>  $(\text{Promedio } 3 \text{ años } 2001-02) \times \text{Facturación } (2001-02)$ .

<sup>24</sup>  $(I + D 2001-02) - (\text{Base } I + D 2001-02)$ .

que haya aumentado su gasto en I + D respecto de los ejercicios fiscales anteriores (i.e.:no le resulta aplicable la deducción «premium»), se observa la siguiente diferencia respecto del método de deducción anterior:

	Deducción 125%	Nuevo sistema
Resultado contable:	0 (pérdida)	0 (pérdida)
Gasto en I+D:	\$ 100.000	\$ 100.000
Menos deducción:	\$ 125.000	—
Base imponible:	-\$ 125.000 <sup>25</sup>	\$ 0
Tipo 30%:	—	—
Incentivo PYMES:	—	\$37.500
Abono monetario:	—	\$ 37.500

## ESTADOS UNIDOS

Los beneficios fiscales por la actividad de I + D en EE.UU. se encuentran regulados en el Código de Impuestos norteamericano (Internal Revenue Code; IRC <sup>26</sup>), principalmente en su artículo (sección) 41.

### A) Definición de I + D

El gobierno norteamericano toma en consideración, a efectos de aplicar las deducciones establecidas a la actividad de I + D, cuatro criterios con carácter fundamental:

1. *La consecución de un avance técnico como objetivo de la actividad.*

La sociedad debe intentar conseguir una nueva mejora técnica o una reducción de costes por medios técnicos en consonancia con la actividad de la empresa. Es condición, además, que la técnica para lograr estos avances no sean de dominio público y no se encuentre publicado en libros o revistas científicas. No obstante, los esfuerzos por obtener la tecnología superior de competidores podrá beneficiarse de las deducciones siempre y cuando dicho competidor haya mantenido la metodología que utiliza bajo su dominio y en secreto.

2. *Existencia de incertidumbre.*

Este criterio excluiría la actividad de carácter rutinario, en donde el resultado se conoce con anterioridad, si una serie de fases se siguen de forma rigurosa. Sin embargo, sí se califica como actividad de I + D la rutina industrial aplicada a avances técnicos específicos.

3. *El método de resolución de la incertidumbre técnica debe resultar de un trabajo sistemático.*

Este es el método que debe cumplir todo grupo técnico competente. Es decir, el método se debe dirigir a evitar los procedimientos basados en la técnica de prueba y error y a enfocar la actividad de I + D en consideraciones iniciales sobre las opciones posibles y la elección del mejor procedimiento de actuación.

4. *Existencia de anotaciones documentales.*

Se exige documentación minuciosa del trabajo experimental en curso que esté en fase de desarrollo; la elaboración puede efectuarse de un sinfín de formas (notas, resultados de los test, gráficos, planos, infografía, etc.). Igualmente, debe elaborarse un informe detallado sobre los costes, incluidos los salarios y el tiempo dedicado por los trabajadores asignados al proyecto, facturas, etc.

<sup>25</sup> Esta cantidad podría compensarse en caso de obtenerse beneficios en años posteriores.

<sup>26</sup> El texto completo del Código puede encontrarse en la dirección de Internet: <http://www.fourmilab.ch/uscode/26usc/>.

En este sentido, debe tenerse presente que Estados Unidos, en general, considera como gastos susceptibles de acogerse a la deducción por I + D los siguientes:

- Cualquier sueldo o salario que se abone a un empleado que de manera directa trabaje o supervise los proyectos de I + D.
- Los sueldos o salarios de otros trabajadores que sirven de apoyo a los que están asignados a la actividad de I + D. Por ejemplo, las autoridades fiscales han considerado incluidos en este concepto a la secretaria que redacta los resultados de los test en el ordenador.
- Los materiales y elementos utilizados durante el desarrollo del proyecto.
- Los creados durante los experimentos y pruebas realizadas.
- Los abonos a subcontratas por trabajos efectuados para apoyar los proyectos de desarrollo, cuando el pago se realiza por cada fase llevada a cabo. En el caso de que el pago fuese fijo por la entrega de un elemento desarrollado por el propio subcontratista, la deducción sería aplicable por este al haber asumido el riesgo de la elaboración y progreso de dicho elemento.

## **B) Cálculo de la deducción por I + D**

La deducción por actividades de I + D en los EE.UU. consiste en el 20 por ciento del exceso de gastos derivados de dicha actividad en un período impositivo, sobre una cantidad base calculada conforme a una fórmula compleja establecida en la propia norma.

El artículo 41 (c) (1) del IRC establece que la cantidad base que se toma en consideración es el promedio de los ingresos brutos generados por el contribuyente durante los cuatro años anteriores multiplicado por un porcentaje base fijo («fixed-base percentage»).

El cálculo del porcentaje base fijo depende de si la empresa desarrollaba actividades de I + D y obtenía ingresos por facturación en al menos tres de los cinco años comprendidos entre el 31 de diciembre de 1983 y 1 de enero de 1989.

En el caso de cumplirse este requisito, el porcentaje base fijo es el resultado que se obtiene de dividir el gasto conjunto efectuado en actividades de I + D durante esos años por el conjunto de ingresos obtenidos por el contribuyente durante ese mismo período de tiempo. En caso contrario, es decir, que la Sociedad no hubiese realizado actividades de I + D ni obtenido ingresos en los años indicados, el porcentaje base fijo se halla conforme a las normas especiales aplicables a las empresas de reciente creación contenidas en el artículo 41 (3) (B).

Sin ánimo de ser exhaustivo, las normas para el cálculo del porcentaje base fijo, en caso de sociedades de reciente creación, establecen, por ejemplo, un porcentaje del 3 por ciento por cada período impositivo posterior a 31 de diciembre de 1983 y anterior a 1 de enero de 1989 en que la empresa haya incurrido en gastos de I + D y obtenido ingresos brutos. Para el sexto año, se aplica un sexto del porcentaje que represente el acumulado de gastos en I + D durante el cuarto y el quinto períodos impositivos del conjunto de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en esos años. Para el séptimo año, se aplica un tercio del porcentaje resultante en función del quinto y el sexto períodos impositivos. El octavo año, la mitad del quinto, sexto y séptimo períodos impositivos, y así

sucesivamente: dos tercios por el quinto, sexto, séptimo y octavo, cinco sextos por el quinto, sexto, séptimo, octavo y noveno, etc...

### **C) Actividades no incluidas como I + D**

El artículo 41 (d) (4) establece una serie de actividades que no se pueden acoger a la deducción del I + D. Así, se establecen las siguientes:

- **Investigación posterior a la producción comercial.** Cualquier investigación efectuada con posterioridad al inicio de la producción comercial del componente del negocio se encuentra excluida de la deducción.
- **Adaptación de componentes del negocio existentes.** No pueden acogerse a la deducción aquellas investigaciones realizadas con el fin de adaptar un componente del negocio a los requerimientos o necesidades del consumidor o cliente.
- **Duplicación de componentes del negocio que ya existen.** Cualquier análisis relacionado con la reproducción de un componente de negocio que ya exista —en todo o en parte— y que se derive del examen físico del propio componente o de planos, proyectos, especificaciones en detalle o información de carácter público sobre dichos compuestos, se encuentra excluido de la deducción.
- **Estudios o análisis sobre eficiencia, actividades gerenciales, de mercado, test o desarrollo** —incluidas la publicidad y las promociones—, recolección rutinaria de información o inspección sobre control de calidad o de carácter habitual.
- **Programas de ordenador.** Igualmente, se excluye de la deducción cualquier actividad de investigación desarrollada por el contribuyente para uso interno, principalmente cuando dicha investigación no pueda considerarse como I + D, conforme a la normativa del IRC.

Por ejemplo, cabe mencionar la Sentencia *Wicor Inc. v. United States*, de 14 de agosto de 2001, en que se denegó la deducción por I + D del artículo 41 del IRC, puesto que el desarrollo de un sistema de información que integrara el proceso de pedidos, pago y mantenimiento de una sociedad dedicada al suministro de gas no cumplía el requisito de «descubrimiento» que se establece para dicha deducción. En concreto, el tribunal señalaba que la investigación debe realizarse con el fin de descubrir información de carácter tecnológico conforme al art. 41 (d) (1) (B) (i) del IRC. El laudo, además, indica que para que el desarrollo de «software» cumpla dicho requisito, el conocimiento obtenido de la investigación y experimentación realizados debe exceder lo que ya es conocido en el ámbito de los ordenadores. El proyecto llevado a cabo por la empresa no cumple este criterio sobre la ciencia cibernética en cuanto a su aplicación práctica en la industria.

En sentido contrario se había pronunciado un tribunal de Oklahoma, el 31 de julio de 2000, que consideró que los costes incurridos en el desarrollo de un programa informático de asistencia en la preparación de impuestos y mantenimiento de contabilidad podía acogerse a la deducción.

En esta Sentencia —*Tax and Accounting Software Corporation (TAASC) v. United States*—, el Tribunal realiza una crítica a la condición de «descubrimiento» que exige el artículo 41 del IRC, mediante una interpretación pro-contribuyente.

El fondo del asunto se refería a una serie de programas informáticos desarrollados con fines comerciales por TAASC en los años 1993 y 1994 y que incluía:

- Un «software» que integraba una variedad de funciones contables en un solo programa y que permitía transferir la información contable a un sistema de preparación de impuestos.
- Un «software» que permitía a los contables la preparación de los modelos de impuestos tanto para personas físicas como para distintas entidades.
- Un sistema automático que realizaba distintas tareas y que mediante la combinación de ordenadores y «software» permitía contestar y transferir llamadas telefónicas, registrar llamadas de voz, suministrar información, recibir y convertir mensajes recibidos por fax a formato de correo electrónico y efectuar actividades como sistema de distribución de fax.

Los gastos incurridos por TAASC pasaron los requisitos para ser considerados actividades de I + D a efectos de la deducción. El tribunal estima que la empresa había desarrollado una nueva y más eficiente combinación de «software» que no estaba hasta la fecha disponible al público, lo cual le colocaba por encima de sus competidores. No era necesario que fuese el primero en descubrir, en el sentido científico, cómo integrar las respectivas funciones contables, ni que las tecnologías utilizadas existiesen en ese momento.

Esta Sentencia ha sido la primera en aplicar la deducción por I + D al desarrollo de «software» para su venta, al concluir que la investigación se basaba en la ciencia cibernética y, por tanto, era tecnológica por naturaleza.

- Investigación realizada fuera de EE.UU. Debe tenerse presente que de manera expresa se ha incluido al I + D realizado en Puerto Rico y en las posesiones de EE.UU. como susceptibles de acogerse a la deducción.
- Ciencias sociales, artes o humanidades.
- Investigación subvencionada por cualquier persona o entidad gubernativa.

### **C) Gastos de I + D como gasto del ejercicio**

El artículo 174 del IRC establece, como regla general, que un contribuyente puede considerar los gastos en I + D como gastos deducibles del ejercicio en que se realicen o puede amortizarlos en un plazo superior a sesenta meses.

En el año 2001, se planteó si resultaba aplicable este artículo respecto de los gastos realizados por una empresa en relación con el diseño, desarrollo, modificación y mejora de zapatillas deportivas.

La sociedad realizaba el diseño de las ideas y conceptos propuesto por el departamento correspondiente para realizar después los bocetos sobre planos, en donde se dibujaban los distintos componentes del calzado, tanto funcionales como no funcionales. Una vez aprobado el diseño propuesto, se realizaba un prototipo de este en el extranjero, si bien el departamento de diseño también realizaba un esbozo de prototipo. Si conseguía las aprobaciones se comenzaba su comercialización.

Las autoridades fiscales entendieron de forma un tanto ambigua que solo se podía aplicar la regla del artículo 174 del IRC si los materiales utilizados por

la empresa no eran amortizables y los gastos realizados podían considerarse de carácter experimental o de laboratorio.

## **D) Normativa estatal**

En los apartados anteriores se ha analizado la normativa federal sobre la deducción por actividades de I + D. No obstante, debe tenerse presente que cada Estado tiene potestades legislativas en materia tributaria, por lo que Estados como Arizona, California, Connecticut, Delaware, Illinois, Indiana, Kansas, Maine, Massachussets, Minnesota, Missouri, Montana, New Hampshire, Nueva Jersey, Dakota del Norte, Oklahoma, Oregón, Pennsylvania, Rhode Island, Texas, Utah, Vermont, Virginia, Washington o Wisconsin han establecido incentivos fiscales sobre dicha actividad.

### **CANADÁ**

El gobierno canadiense establece cuatro criterios principales para considerar una actividad como I + D. Estos criterios son muy similares a los empleados por EE.UU.:

#### **1. El objetivo de la actividad debe ser un avance técnico**

La sociedad debe procurar la consecución de una nueva mejora de carácter técnico o una reducción en el coste, a través de nuevos medios técnicos relacionados con la actividad desarrollada por la empresa. Para alcanzar dicho objetivo, no debe ser posible encontrar exactamente la forma de realizarlo por medio de información de dominio público, de libros o revistas técnicas. No obstante, los trabajos efectuados con la finalidad de ponerse a la misma altura tecnológica que los competidores deben incluirse dentro de la actividad, si dichos competidores han mantenido su metodología bajo secreto o en propiedad, y cuando la posición de comienzo de la sociedad no es de nivel elemental.

#### **2. Existencia de incertidumbre**

También se exige que la actividad no sea meramente rutinaria en donde el trabajo resultante se conoce con antelación, para el caso en que se sigan fielmente una serie de procesos ya conocidos.

No obstante, los trabajos rutinarios que soportan un avance técnico pueden acogerse a los incentivos fiscales en materia de I + D.

#### **3. El trabajo dirigido a resolver la incertidumbre técnica debe ser de carácter sistemático**

Este criterio suele cumplirse de manera automática por cualquier grupo técnico competente y es contrario a los procedimientos de prueba y error.

#### **4. Conservación de documentación**

La documentación debe encontrarse relacionada por completo con el desarrollo del trabajo experimental. Este requisito pueden cumplirlo diversos elementos, tales como las anotaciones, los resultados de test, los planos, etc. Igualmente, los costes incurridos deben encontrarse registrados y, en caso de precisar mayor información, aun cuando no es obligatorio, pueden incluso detallarse las horas, días, semanas o meses empleados en la resolución de problemas.

En Canadá existen varios elementos de gasto que el gobierno considera susceptibles de incluirse en los incentivos referentes a I + D. Entre otros, los siguientes:

- Sueldos y salarios del personal técnico que trabaje de forma directa o supervise el desarrollo del proyecto.
- Materiales, utensilios, herramientas, etc., utilizados en el desarrollo del proyecto.
- Residuos creados en los experimentos y los test.
- Cargos por subcontratación de trabajo para apoyar el desarrollo del proyecto.

Además, el gobierno de Canadá permite un cargo mínimo adicional del 65 por ciento sobre los salarios de los empleados directamente involucrados en la realización del trabajo. En el caso de empleados que se encuentren asignados de forma parcial —por horas— a dicho trabajo, solo resulta aplicable esta medida en el caso de que debido a su específica cualificación profesional presten un servicio significativo al proyecto.

A mayor abundamiento, además de todos los gastos señalados, se permite considerar como gasto el equipo que se utilice en al menos un 50 por ciento del tiempo a actividades de I + D en los siguientes casos:

- Si la utilización del equipo fuese del 90 por ciento en actividades de I + D, se permite considerar el 100 por cien del gasto.
- Si la utilización es entre el 50y el 90 por ciento, se permite considerar solo el 50 por ciento.

En todo caso, el gasto puede diferirse a lo largo de tres años.

La deducción fiscal sobre los gastos considerados susceptibles de considerarse de I + D se concreta en un porcentaje que puede ser del 20 por ciento o del 35 por ciento dependiendo de los beneficios obtenidos y de la titularidad de la sociedad. En el caso de que la empresa no obtuviese beneficios en un determinado año y, por consiguiente, no tributara, puede diferir la deducción una serie de ejercicios. Si se trata de una pequeña empresa canadiense, la Agencia de Aduanas e Impuestos abonaría un cheque por dicho crédito fiscal, incluso en el supuesto de que no resultaran impuestos a pagar.

Un ejemplo del cómputo de los gastos y deducción fiscal por actividades de I + D es el siguiente:

Sueldos y salarios	Horas	Ratio por hora	Importe
Empleado 1	1.000	20,00	20.000
Empleado 2	200	40,00	8.000
Empleado 3	500	20,00	10.000
Empleado 4	100	60,00	6.000
Empleado 5	400	40,00	16.000
Empleado 6	200	50,00	10.000
Total Sueldos y Salarios			70.000
Aumento (65%)			45.500
Subcontratos			25.000
Materiales			59.500
<b>Total</b>			<b>200.000</b>
Deducción fiscal (20% ó 35%)		40.000	70.000
Resultado		160.000	130.000

## ISRAEL

Con fecha de 24 de septiembre de 2001, el Ministro de Hacienda israelí anunció que las entidades extranjeras que invirtiesen en sociedades tecnológicas de Israel, a través de fondos de capital riesgo, se beneficiarían de una exención fiscal. Esta exención empezaría a aplicarse a partir de 1 de enero de 2004, y se encuentra condicionada a la obtención de un acuerdo previo de la Comisión Tributaria. Se encuentran pendientes la formalización y los detalles concretos de este anuncio ministerial.

## FILIPINAS

Con fecha de 14 de diciembre de 2000, la Oficina de Impuestos filipina emitió una Consulta n.º 069-2000, en donde se establece que los premios recibidos por un inventor no se consideran rendimientos derivados de una actividad comercial y, por tanto, no se encuentran sujetos a impuestos.

Esta Consulta aclara la Ley sobre incentivos a los inventores e invenciones de 1991 (The Inventors and Inventions Incentives Act), en donde se establece una exención impositiva durante 10 años a partir del momento en que se produzca la primera venta de tipo comercial de la invención o del resultado tecnológico. Igualmente, dicha Ley establece que una venta se considera comercial solo si el valor de la misma excede de PHP 200.000 (€ 4.543) en un período de doce meses.

## VII. Conclusiones

**Primera.** La primera conclusión que cabe extraer del estudio es constatar que el legislador fiscal español ha sido sensible a la importancia que tiene para nuestra economía el fomento de las actividades de I + D y a la necesidad de estimularlas con medidas tributarias.

Ya desde la Ley 61/1978 se incorporó a la normativa del impuesto un incentivo específico con esta finalidad, cuyo contenido ha ido ampliándose en las sucesivas normas de reforma fiscal, hasta la reciente Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que ha ampliado de nuevo el alcance de este incentivo.

**Segunda.** El Impuesto sobre Sociedades es un instrumento adecuado para estimular la realización de estas actividades, como lo corrobora el hecho de que en la legislación de casi todos los países que hemos examinado se encuentre recogida alguna medida relativa a este impuesto.

Es así, porque, al incidir directamente sobre los rendimientos empresariales y la rentabilidad de las inversiones, la carga de este impuesto es un factor que, normalmente, no dejarán de considerar los empresarios al adoptar sus decisiones económicas.

**Tercera.** Entre los mecanismos que para instrumentar esta desgravación pueden incorporarse a este impuesto, la legislación española ha optado por la deducción en la cuota. En el derecho comparado predominan, en cambio, las desgravaciones aplicadas en la base imponible; nos estamos refiriendo a mecanismos que permiten deducir de la base imponible cantidades adicionales a las cuotas normales de amortización de los elementos materiales de activo fijo —es el mecanismo que denominan los anglosajones «investment allowance» por oposición a la «initial allowance»—, pues cuando se trata de facilidades en cuanto a la forma de amortizarlos solo producen el efecto temporal de anticipar el gasto, lo que supone una ventaja no comparable con la que se deriva de las deducciones en la cuota.

La diferencia entre ambos mecanismos es muy relevante cuando se trata de impuestos, como el IRPF, que cuentan con tarifas progresivas, pues en este caso las deducciones en la base favorecen más a los titulares de rentas altas, mientras que las deducciones en la cuota producen un ahorro fiscal que significa el mismo porcentaje para todos los contribuyentes.

En impuestos que cuentan solo con un tipo proporcional, la diferencia estriba, esencialmente, en que la deducción en la cuota solo puede operar cuando esta exista y, por tanto, no produce efecto en los ejercicios en que no se produzcan beneficios. Es cierto que tampoco la deducción en la base imponible será efectiva si esta es negativa, aunque los sistemas fiscales occidentales permiten que las bases imponibles negativas no compensadas lo hagan con las positivas de los ejercicios posteriores —en caso de España con los de los 15 años posteriores—, pero este plazo es aplicable, asimismo, en el caso de la deducción para investigación y desarrollo e innovación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37, párrafo segundo, del apartado uno de la Ley 43/1995, tal como ha

quedado redactado en la Ley de Medidas Fiscales para 2002. Este párrafo permite que, en estos casos, las deducciones no aplicadas en el ejercicio en que se realizó el gasto puedan aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. Con esta norma se acortan mucho las diferencias entre las deducciones adicionales aplicables en la base imponible y las que se aplican sobre la cuota.

Dado que el criterio general de la Ley 43/1995 es llevar a la cuota todas las deducciones encaminadas a estimular la realización de actividades concretas, no parece que existan razones para considerar que se deba cambiar el mecanismo en relación con las actividades de investigación y desarrollo, mucho menos teniendo en cuenta que la Unión Europea ha incluido en su *Código de Conducta* el examen de los incentivos para este fin recogidos en las legislaciones de otros Estados miembros y que están configurados, precisamente, como deducciones en la base imponible.

**Cuarta.** En relación con la forma en que está regulada la deducción en el artículo 33 de la Ley 43/1995, la primera cuestión que cabe plantearse es la de su ámbito de aplicación, esto es, si las definiciones de estas actividades que se contienen en las letras a) de sus apartados 1 y 2, teniendo en cuenta, además, las exclusiones que enumera el apartado 3 del artículo, dejan fuera de la deducción actividades que deberían dar derecho a ella.

Así sucede, en nuestra opinión, con la definición de desarrollo que contiene la letra a) del apartado 1 del artículo 33.

La definición de lo que se entiende por actividad de investigación y desarrollo, contenida en el último apartado del artículo 33.1, es excesivamente restrictiva, porque de acuerdo con ella, en la práctica, la inversión solamente puede ser aplicada por las empresas de «software» y no por las empresas operativas que, adquiriendo de terceros determinados programas, realizan desarrollos muy sofisticados y costosos, que entendemos merecedores plenos de protección.

La redacción de la Ley olvida que dentro de estas actividades están adquiriendo una importancia fundamental las inversiones que han de realizar las empresas para acogerse a los retos de la sociedad de la información.

Para evitar esta laguna sería necesario que el citado párrafo quedase redactado como sigue:

«También se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos, así como 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 de aplicaciones innovadoras sobre la base de la interconexión optimizada de «software» existente. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el «software».»

Entendemos, igualmente, que no son adecuadas, tal como figuran, las exclusiones que contienen las letras a) y b) del apartado 3 del artículo.

La primera de estas letras emplea unas expresiones imprecisas («que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa»; «esfuerzos rutinarios»; «modificaciones estéticas o menores» etc.) que, sin duda, darán lugar a numerosas controversias que pueden dar pie a interpretaciones injustificadamente restrictivas y que, en definitiva, pueden desanimar la labor investigadora.

En la letra b) se incluyen, junto a declaraciones generales que resultan obvias —el reglaje de las herramientas, otras actividades distintas de las contenidas en la letra b), la instalación de maquinarias que no estén afectas a actividades de este tipo, etc.—, otras menciones que pueden ser muy útiles para potenciar el desarrollo y la investigación tecnológica, como la solución de problemas técnicos de procesos, el control de calidad, la normalización de productos, los estudios de mercado, etc..

Estas dos letras del apartado 3 deberían ser suprimidas o, como mucho, referirse exclusivamente a actos concretos que, claramente, no puedan considerarse dentro de estas actividades y que se deban excluir expresamente.

**Quinta.** En relación con la base de la deducción que define la letra b), no se considera justificada la exclusión con carácter general de las inversiones en inmuebles, lo que dificultará que se creen centros de investigación bien instalados, en edificios específicamente dedicados a este fin.

Es cierto que la Ley 24/2001 ha dado un paso favorable al respecto al incluir en la base las inversiones en elementos de inmovilizado, pero tiene que darse un paso más para permitir aplicar la deducción por las inversiones para construir o adquirir centros de investigación.

**Sexta.** Entre los incentivos fiscales que se conceden en otros países con esta finalidad, cabe destacar el sistema utilizado en Holanda, que permite a los empresarios reducir en un determinado porcentaje las retenciones a cuenta que se practican a los empleados afectos a esta actividad, sin perjuicio de que estos puedan deducir en su impuesto personal el importe de las retenciones no practicadas.

Supone, sin duda, un buen sistema para incrementar la retribución de los empleados dedicados a esta actividad, que convendría incorporar a nuestro ordenamiento.

**Séptima.** Dada la composición del tejido industrial español, en el que alrededor del 90 por ciento está constituido por pequeñas y medianas empresas, en línea con la tendencia de otros países, sería recomendable mejorar el tratamiento de la actividad de I + D+ I llevada a cabo por ellas.

Dicha mejora puede consistir en un incremento de los porcentajes aplicables para calcular el importe de la deducción o en la elevación del límite conjunto de las deducciones establecido en el artículo 37.

**Octava.** Como medio que facilite la utilización de Fundaciones para la realización de actividades de investigación o de innovación tecnológica, sería adecuado, tal como se ha comentado en el apartado V.1 de este Informe, añadir un nuevo párrafo en el apartado 3.º del artículo 42 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, con el siguiente texto:

«Las actividades de investigación y desarrollo que realicen las fundaciones acogidas a esta Ley en ningún caso se considerará que tienen carácter mercantil, cualquiera que sea la persona para la que se presten o que se beneficie de esta actividad, incluidos los propios patronos de la misma».

**Novena.** Finalmente, en orden a solventar los problemas de interpretación que conllevan las definiciones de la normativa fiscal, de fijar qué debe considerarse actividad de I + D + I, dentro de la habilitación reglamentaria para desarrollar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones sería conveniente que un organismo, con los conocimientos y medios adecuados, facilite dicha labor a la Administración Tributaria.

La Real Academia de Ciencias entiende que puede desarrollar esa función de calificar las actividades o de servir de órgano de asesoramiento técnico para la Administración, al disponer de personal cualificado con experiencia reconocida en los diversos campos científicos, así como de información actualizada sobre las innovaciones técnicas que se van produciendo en ellos.

Madrid, a 6 de febrero de 2002







