

Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: la deducción en la cuota prevista en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

F^m. JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
Universidad Complutense

1. PLANTEAMIENTO.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) se refiere a las actividades de investigación y desarrollo (en adelante, I+D) en tres ocasiones a lo largo de su articulado. La primera, en las letras c) y d) del art. 11.2, cuando permite que puedan amortizarse libremente tanto los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D, así como los gastos correspondientes a dichas actividades activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. La segunda, cuando exige, en su art. 16.4, determinados requisitos para la deducción de los gastos en concepto de contribuciones a estas actividades realizadas por una entidad vinculada. La última, en el art. 33, que reconoce una deducción en la cuota por la realización de tales actividades, a las que incorpora las de innovación tecnológica (en adelante, IT). Este último precepto ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (en adelante, LMF/2000). En estas páginas vamos a ocuparnos tan sólo de esta deducción en la cuota.

2. CONCEPTO FISCAL DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.

El art. 33.2 de la LIS define, de forma separada, lo que se entiende por investigación, desarrollo e I+D. Nos dice la redacción actual del precepto:

«Se considera **investigación** la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Se considera **desarrollo** la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes. Esta actividad incluirá la materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. Igualmente se incluirá el diseño y la elaboración

del muestrario para el lanzamiento de los nuevos productos.

Se considera 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 y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el «software».

Dentro de las actividades de I+D son objeto de especial protección las que enumera el párrafo tercero del art. 33.1 de la LIS:

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».

3. ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

A. Concepto.

La nueva redacción del art. 33.3 de la LIS incorpora al ámbito objetivo de la deducción en la cuota, además de las actividades de I+D, las de IT, siendo ésta, sin duda, una de las grandes novedades que incorpora. Nos dice el precepto:

«Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente

significativas, de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra a) siguiente, con independencia de los resultados en que culminen».

IT es, por tanto, la actividad que consigue la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes y que, sin embargo, no es de I+D. En particular, se incluyen dentro de la misma:

a) La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.

b) La creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto.

c) Determinadas actividades de diagnóstico tecnológico realizadas por Universidades y otros centros de investigación.

B. Actividades de innovación tecnológica que dan derecho a la aplicación de una deducción en la cuota.

La caracterización anterior es excesivamente vaga. Consciente de ello, el legislador ha concretado cuáles son los

conceptos que forman parte de la IT. Es decir, una actividad puede ser de IT, pero el gasto realizado en la misma no integrar la base de deducción, al no encontrarse incluido dentro de los conceptos que enumeran las letras a) a d) del art. 33.3 de la LIS. Ello plantea la escasa utilidad del concepto que hemos analizado en la letra anterior.

a) Actividades de diagnóstico tecnológico encomendadas a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología.

Nos encontramos ante el único supuesto en el que la Ley no exige un resultado satisfactorio. Ello porque incluye a las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, «con independencia de los resultados en que culminen» (art. 33.3.1. *in fine*).

b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.

El art. 33.3.b) de la LIS se refiere al 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, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños.

El art. 33.3.c) considera, como parte integrante de la IT, la «adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños», salvo que el transmitente sea una persona o entidad vinculada. Como puede comprobarse, no estamos ante el encargo de realización de actividades de I+D, sino ante la adquisición directa de la tecnología avanzada obtenida por otras personas

como consecuencia de aquéllas. Es decir, en este caso no se trata de incentivar la inversión en investigación en nuestro país, sino el mero acceso de nuestras empresas a tecnología avanzada.

De conformidad con el art. 74 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Innovación y Modelos de Utilidad, «tanto la solicitud de patente como la patente son transmisibles y pueden ser objeto de licencias y de usufructo». Las licencias pueden ser exclusivas o no exclusivas -art. 75.1-, aunque se presume, salvo pacto en contrario, que la licencia no es exclusiva y que el licenciatario podrá conceder licencias a otras personas y explotar por sí mismo la invención (art. 75.5). Por su parte, el art. 76.1 precisa que, salvo pacto en contrario, quien transmita una solicitud de patente o una patente o conceda una licencia sobre las mismas, está obligado a poner a disposición del adquirente o del licenciatario los conocimientos técnicos que posea y que resulten necesarios para poder proceder a una adecuada explotación de la invención.

El «Know-how» es definido, por la «Association des Bureaux, pour la Protection de la Propriété Industrielle», como «el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentadas o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el «Know-how» es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica. En suma, se trata de conocimientos secretos no patentados aplicables a la actividad productiva.

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad.

Por último, el art. 33.3.d) de la LIS alude a la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares. El precepto advierte

que no se incluyen los gastos derivados de la implantación de estas normas. Tampoco se refiere a las actividades de control de calidad, que son excluidas, de modo expreso, por el art. 33.4, tal y como veremos a continuación.

El procedimiento para la obtención de estos certificados es sumamente complejo. De un lado, requiere la elaboración de unos manuales de calidad y de procedimiento, lo que suele requerir el asesoramiento de consultorías. De otro, implica la práctica de auditorías por aquellas organizaciones autorizadas para expedir tales certificados. Pues bien, estos son los gastos que, a efectos fiscales, tienen la consideración de IT.

4. ACTIVIDADES QUE NO SE CONSIDERAN DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO O DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN EN LA CUOTA DEL ART. 33 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El art. 33.4 de la LIS no considera expresamente actividades de I+D e I+T las consistentes en:

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 y las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

B. Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios. En particular: la planificación de la actividad productiva; la preparación y

el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquéllas otras actividades distintas del diseño industrial e ingeniería de procesos de producción; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización y el adiestramiento y la formación del personal relacionada con todas estas actividades.

C. La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos.

5. CUANTÍA DE LA DEDUCCIÓN EN LA CUOTA POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

A. Aspectos comunes.

Los gastos que integran la base de la deducción en la cuota por las actividades de I+D e IT han de cumplir dos requisitos (art. 33.5 de la LIS). El primero, deben estar directamente relacionados con dichas actividades y aplicarse efectivamente a su realización. El segundo, tienen que constar específicamente individualizados por proyectos. Veamos cada uno de estos requisitos por separado.

Los gastos de I+D e IT han de estar «directamente relacionados con dichas actividades» y aplicarse «efectivamente a la realización de las mismas» (párrafo primero del art. 33.5 de la LIS). Por tanto, se excluyen los gastos colaterales y, en todo caso, los que puedan considerarse como gastos generales.

También se exige que tales gastos consten «específicamente individualizados por proyectos» (párrafo primero del art. 33.5 de la LIS *in fine*). Se trata de un requisito coherente con la definición de esta actividad como «planificada». Además, constituye una cautela que impide que el sujeto pasivo incluya en la deducción gastos generales que no se encuentren directamente relacionados con la actividad investigadora.

Ahora bien, lo anterior no significa que la Ley exija la aprobación de un proyecto por parte de la Administración. A nuestro juicio, el sujeto pasivo debe elaborar un proyecto donde hacer constar la actividad cuyos gastos van a integrar la base de la deducción, proyecto que debe estar a disposición de la Administración tributaria. Para ello, resulta procedente que se identifiquen a nivel contable mediante la utilización de cuentas separadas.

Las actividades de I+D e IT pueden ser realizadas por el propio sujeto pasivo o por un tercero. Dicho encargo ha de efectuarse individualmente o en colaboración con otras entidades. En todo caso, se exige que la actividad se desarrolle en España (párrafo tercero del art. 33.5 de la LIS). Por tanto, el derecho a la deducción lo ostenta la empresa que encarga el proyecto y no quien lo realiza materialmente.

La finalidad de la deducción que estudiamos es claramente extrafiscal. Es decir, pretende incentivar la realización de estas actividades en España, con el objetivo de hacer más competitivos nuestros productos e industria en un mercado donde la globalización es cada vez mayor.

Se establece, como regla general, la necesidad de que la actividad de I+D e IT se efectúe en nuestro país. Esta regla se aplicará, sin excepción, en los casos en que su realización se encarga a terceros (párrafo tercero del art. 33.5 de la LIS). Sin embargo, el párrafo segundo del art. 33.5 de la LIS, permite que integren la base de deducción gastos corres-

pondientes a actividades realizadas en el exterior, siempre que cumplan dos requisitos. De un lado, que la actividad principal se efectúe en España. De otro, que no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido en el proyecto concreto.

B. Base de la deducción.

La base de la deducción está compuesta por el importe del importe de los gastos realizados en la actividad de I+D e IT (art. 33.1 y 3 de la LIS). Tal y como hemos analizado, dichos gastos han de cumplir los requisitos de afectación a la actividad y de individualización por proyectos, exigidos por el art. 33.5.

El último párrafo del art. 33.5 de la LIS señala que para «determinar la base de la deducción el importe de los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo».

La finalidad pretendida con esta medida resulta evidente: impedir el doble beneficio que supone la percepción de la subvención y la deducción en la cuota sobre determinados gastos financiados con la misma. Se minorará el 65 por 100, ya que, con carácter general y siempre que estemos en presencia de una subvención de explotación, su importe se integra en la base imponible tributando al tipo general del 35 por 100.

C. Cuantía de la deducción.

a) Investigación y desarrollo.

La realización de actividades de I+D otorga el derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 30 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto (párrafo primero del art. 33.1 de la LIS).

Cuando «los gastos efectuados en la realización de actividades de investiga-

ción y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores», se aplicará el porcentaje del 30 por 100 «hasta dicha media, y el 50 por 100 sobre el exceso respecto de la misma» (párrafo segundo del art. 33.1 de la LIS).

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en las dos letras anteriores, se practicará una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los gastos realizados en actividades de I+D, que hemos calificado más atrás de especial protección (párrafo tercero del art. 33.1 de la LIS). Esto es, el importe invertido en aquéllas se integrará en la base de la deducción «general» y, además, permitirá la práctica de la adicional que prevé el precepto.

b) Innovación tecnológica.

El porcentaje de deducción por actividades de IT es del 15 por 100 para los proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología y del 10 por 100 por el resto de conceptos, ya analizados (último párrafo del art. 33.3 de la LIS).

D. Aplicación de la deducción.

Las deducciones por la realización de estas actividades se practican junto a las relativas a las actividades de exportación -art. 34-; por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros -art. 35-; por gastos de formación profesional -art. 36- y por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 36 bis). Con carácter previo hay que practicar sobre la cuota íntegra las deducciones por doble imposición -interna e internacional-, así como las bonificaciones que, en su caso sean aplicables, por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla -art. 31- y por actividades exportadoras y prestación de servicios públicos locales (art. 32).

Las cantidades correspondientes al

período impositivo no deducidas pueden ser aplicadas en las autoliquidaciones a formular en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos (párrafo segundo del art. 37.1 de la LIS).

El inicio del cómputo del plazo anterior puede retrasarse en dos supuestos, hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos. El primero, tratándose de una entidad de nueva creación. El segundo, cuando la entidad sanee pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos. A estos efectos no se considera como tal la aplicación o capitalización de reserva (párrafo tercero del art. 37.1 de la LIS).

Una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad (art. 37.2).

En todo caso los elementos patrimoniales afectos a las actividades de I+D e IT, por aplicación de las normas generales que regulan la deducción por inversiones, han de permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuera inferior. Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que se manifieste el incumplimiento de este requisito se ingresará la cuota deducida, junto a los intereses de demora (art. 37.3 de la LIS).

E. Límite de la deducción.

El último párrafo del art. 37.1 establece que el importe de las deducciones previstas en los arts. 33 a 36 bis, aplicadas en el período impositivo, no pueden exceder en su conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida. Ésta es el resultado de minorar la cuota íntegra en las deducciones para evitar la doble imposición interna o internacional y las bonificaciones.

Sin embargo, el art. 33.6 eleva, como regla especial, dicho límite al 45 por

