

INCENTIVOS FISCALES A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Juan Manuel González Camúñez
Ernst&Young Abogados



El presente informe tiene por objeto exponer la regulación fiscal de la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) a que tienen derecho las entidades que realicen actividades de investigación y desarrollo (en adelante, I+D) y de innovación tecnológica.

En este sentido, el legislador español se ha preocupado por incentivar a través de beneficios fiscales a aquellas empresas que inviertan en investigación y desarrollo e innovación tecnológica. La regulación de este incentivo fiscal se ha materializado en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el Capítulo dedicado a "incentivos por la realización de determinadas actividades" en los términos que se expondrán en adelante.

Esta deducción se presume ambiciosa en términos cuantitativos, admitiendo una deducción fiscal que podrá alcanzar hasta el 60% de los gastos en que se hubiese incurrido por la realización de estas actividades, sin embargo, la experiencia profesional nos pone de manifiesto en multitud de ocasiones que, en la práctica, difícilmente resulta de aplicación, debido en gran medida a la dificultad y casuística de su regulación.

En definitiva, hemos observado que la deducción fiscal por actividades de I+D e innovación tecnológica no ha calado en la sensibilidad de las empresas españolas fundamentalmente:

a) Por el desconocimiento de los propios responsables

técnicos de las compañías sobre la calificación de la actividad que vienen desarrollando.

b) La complejidad y restricción de los gastos que podrán incluirse en la base de deducción hace que en ocasiones no resulte operativa la aplicación de la deducción.

c) La dificultad de determinar si un proyecto empresarial determinado tiene la consideración de I+D o de innovación tecnológica.

Cuanto antecede ha sido reconocido por el propio ministro de Ciencia y Tecnología, Josep Piqué, en un reciente artículo publicado en *Expansión*, en el que se alaba su intención de que las empresas españolas aprovechen el marco tributario actual beneficiándose de los incentivos fiscales existentes en la realización de actividades de I+D e innovación tecnológica.

El Sr. ministro manifestaba que el aprovechamiento del marco de deducciones fiscales para las inversiones en I+D e innovación tecnológica por parte de las empresas ha sido insuficiente y que era necesario transferir nuestra capacidad de investigar al mundo de la empresa transformando conocimiento en puntos de crecimiento de PIB.

Entendemos que para que de forma efectiva y eficaz las empresas españolas inviertan en actividades de investigación y desarrollo se hace necesario un plan global de actuación que, además de incentivos fiscales, establezcan un sistema operativo de subvenciones e incluso de deducciones en cuotas de la seguridad social.

1. Normativa aplicable

La deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica se encuentra regulada en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su nueva redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que ha modificado la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre.

2. Actividades de I+D e innovación tecnológica

2.1. Actividades de I+D

La Ley del IS establece los siguientes conceptos de I+D:

> La investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

> El desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos, para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

> La I+D comprende también el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos y 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.

> Innovación tecnológica es la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes.

Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Por tanto, cabe realizar dos precisiones básicas al objeto de entender el alcance de las actividades de I+D que dan derecho a deducción en el IS:

> El desarrollo puede originarse tanto de los resultados obtenidos de la investigación como de los conocimientos científicos externos a este proceso.

> El desarrollo abarca no sólo la obtención de nuevos materiales, productos o procesos, sino que cubre también las mejoras tecnológicas que se efecten sobre materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes, siempre y cuando dicha mejora tenga carácter sustancial.

Se incluye, por tanto, el desarrollo realizado después de la producción comercial.



Se excluyen del ámbito de deducción las actividades que no implican una cierta organización e indagación planificada, como los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, e igualmente se excluyen las actividades que carecen de la característica de novedad tecnológica sustancial o significativa, como la mera adaptación de productos a las necesidades de los clientes, cambios de temporada y las puras modificaciones estéticas de productos ya existentes.

2.2. Actividades de innovación tecnológica

El nuevo concepto de innovación tecnológica, conforme se ha expuesto anteriormente, tiene un carácter residual y parece estar pensado para aquella actividad que no va precedida de investigación o que, en sí misma, no supone una novedad científica.

La Ley del IS define los productos o procesos nuevos como aquellos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico difieran sustancialmente de las existentes anteriormente.

Por su parte, aunque no existe una definición unívocamente aceptada podrá definirse el producto mejorado sustancialmente como aquel producto existente cuyas prestaciones han sido incrementadas o perfeccionadas significativamente.

En la práctica podrán existir supuestos que hicieran dudar si una actividad tiene la consideración fiscal de I+D o de innovación tecnológica, debiéndose determinar al efecto si el proceso o producto supone una indagación original o planificada que persigue conseguir nuevos conocimientos científicos o por el contrario mejorar, mediante una nueva aplicación, un proceso ya existente.

Las dudas que se plantean en la práctica han llevado a la Dirección General de Tributos a pronunciarse sobre esta cuestión en varias ocasiones, en las que ha intentado matizar o reforzar los distintos conceptos que intervienen en la posible aplicación de la deducción que estamos analizando.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, con fecha 26 de marzo de 2001, resuelve una consulta realizada por un contribuyente, en la que se plantea la posible aplicación de la deducción por I+D a la actividad que viene realizando. La consultante se alaba que ha desarrollado un sistema de iluminación que permite crear expositores luminosos de un espesor mínimo, dotados de una mayor estética. En su respuesta, la Dirección General de Tributos



Además de los gastos directos, también deberían poder ser incluidos los gastos indirectos en tanto que contribuyen a posibilitar la realización de un proyecto de I+D, siempre que se pruebe su efectiva vinculación al mismo.



considera que la actividad realizada por la consultante no podrá beneficiarse de la deducción por I+D, pero en cambio podrá beneficiarse de la deducción en concepto de Innovación tecnológica en los siguientes términos:

"El sujeto pasivo ha efectuado un desarrollo propio que le ha permitido la obtención de un producto novedoso en cuanto a su espesor, estética, facilidad de cambio y luminosidad, circunstancias todas que permiten concluir que el resultado final de sus actividades genera un producto cuyas características o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad en los productos propios de la consultante. Ello posibilita a considerar la actividad desarrollada por la misma como de innovación tecnológica".

En consecuencia, la DGT considera que en el supuesto de que se trate de un producto o proceso nuevo para el sujeto pasivo, aunque sea un producto o proceso ya existente en el mercado, el sujeto pasivo podrá aplicarse la deducción por actividades de innovación tecnológica. Por el contrario, si se tratara de un producto o proceso nuevo para el mercado estaríamos ante una actividad de I+D. En cualquier caso, el sujeto pasivo puede plantear consultas a la Administración tributaria, cuya contestación tendrá carácter vinculante, sobre la interpretación y aplicación de la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica.

3. Actividades que no tienen la consideración de I+D e innovación tecnológica

De otro lado, conviene precisar que la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 33 no sólo regula aquellas actividades que podrán beneficiarse de la deducción, sino que establece además aquellas actividades que no tienen la consideración de I+D o de innovación tecnológica, y por tanto, no dan derecho a deducción.

En la letra a) de dicho precepto se determina la exclusión de aquellas actividades que no comporten la existencia de una novedad científica o tecnológica significativa, precisando en la letra b) la exclusión de las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios, ya que las mismas no van encaminadas a la I+D.

En consecuencia, se excluyen del ámbito de deducción las actividades que no implican una cierta organización e indagación planificada, como los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, e igualmente se excluyen las actividades que carecen de la característica de novedad tecnológica sustancial o significativa, como la mera adaptación de productos a las necesidades de los clientes, cambios de temporada y las puras modificaciones estéticas de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

Es por ello que deben considerarse como actividades que no dan derecho a deducción aquellas que no suponen la búsqueda de nuevos conocimientos tecnológicos ni la aplicación de los resultados de una actividad de investigación, sino que se trata de actividades encaminadas a la producción o fabricación.

4. Base de la deducción

En la determinación de la base de deducción se hace necesario distinguir las actividades de I+D y las actividades de Innovación tecnológica.

4.1. Deducción por I+D

La base de la deducción está constituida por el importe de los gastos de I+D y en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos. Este importe se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para

el fomento de las actividades de I+D imputables como ingreso en el ejercicio.

La Ley del IS es muy generosa en la acotación de los gastos que generan el derecho a la deducción, ya que se limita a establecer la necesidad de que los gastos de I+D, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos, tengan una relación directa con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

A falta de mayor precisión normativa, hay que acudir tanto a la doctrina administrativa como al criterio manifestado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Resolución de 21 de enero de 1992 sobre valoración de los costes de producción del inmovilizado inmaterial cuando los proyectos se realizan con medios propios de la empresa), dada la voluntad del legislador de adecuar el Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable.

Además de los gastos directos, también deberán poder ser incluidos los gastos indirectos en tanto que contribuyen a posibilitar la realización de un proyecto de I+D, siempre que se pruebe su efectiva vinculación al mismo. No obstante, dado que es una materia que puede suscitar controversias, habrá que estar en última instancia al parecer de la Administración Tributaria acerca de la inclusión de los costes indirectos dentro de la base de deducción por I+D.

Asimismo, es preciso puntualizar que para determinar la base de la deducción se tomará en consideración el importe de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, independientemente de la actividad contable o no de los mismos como inmovilizado inmaterial.

4.2. Deducción por investigación tecnológica

La base de la deducción está constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica por los siguientes conceptos:

> Proyectos encargados a Universidades, Organismos Públicos de Investigación, Centros de Innovación y Tecnología expresamente regulados.

> Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluyan la concepción y la elaboración de planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

> Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, Know-how y diseños. No se incluyen las cantidades satisfechas a personas vinculadas al sujeto pasivo. La base por este concepto no puede superar los 500.000 euros.

> Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

La base de la deducción por actividades de innovación tecnológica se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

4.3. Requisitos formales

En cuanto a los requisitos formales, básicamente la Ley del IS señala que tanto los gastos por las actividades de I+D como los gastos de innovación tecnológica tienen que estar individualizados por proyectos.

Por ello, es oportuno y necesario que la Compañía tenga la debida documentación para cada proyecto en la que se reflejen específicamente los trabajos realizados y los costes imputables a cada uno de los proyectos.

La actividad principal debe llevarse a cabo materialmente en España, con independencia de que la actividad de I+D se efectúe por el propio sujeto pasivo como por encargos a terceros.

Sin embargo, cabe la posibilidad de efectuar actividades o trabajos complementarios en el extranjero siempre que los gastos incurridos en el extranjero no sobrepasen el 25% del importe total invertido en el proyecto.

5. Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables son los siguientes:

5.1. Deducción por I+D

> El 30% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

> Cuando los gastos del período sean superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% sobre la media y el 50% sobre el exceso (en el primer año de aplicación 50%).

> Existe una deducción adicional del 10% de los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D, y de los gastos correspondientes a proyectos, debidamente registrados, con Universidades, Organismos Públicos de Investigación y demás Centros de Innovación y Tecnología expresamente regulados.

> El 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

5.2. Deducción por investigación tecnológica

> El 15% para los proyectos encargados a Universidades, Organismos Públicos de Investigación, Centros de Innovación y Tecnología expresamente regulados.

> El 10% para los restantes conceptos.

En la práctica, podrían existir supuestos que hicieran dudar si una actividad tiene la consideración fiscal de I+D o de innovación tecnológica, debiéndose determinar al efecto si el proceso o producto supone una indagación original o planificada que persigue conseguir nuevos conocimientos científicos o por el contrario mejorar, mediante una nueva aplicación un proceso ya existente.

La base de la deducción está constituida por el importe de los gastos de I+D, y en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos.

Deben considerarse como actividades que no dan derecho a deducción aquellas que no suponen la búsqueda de nuevos conocimientos tecnológicos ni la aplicación de los resultados de una actividad de investigación.

