

INCENTIVOS FISCALES A LAS ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

Dra. Saturnina Moreno González
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN: LA POLÍTICA DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE ESPAÑA EN I+D+i. 2. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL. 2.1. *Exención parcial de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles.* 2.2. *Libertad de amortización para elementos afectos y gastos de I+D+i.* 2.3. *Deducción en la cuota por actividades de I+D+i.* 2.3.1. El artículo 35 TRLIS antes de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. 2.3.2. El artículo 35 TRLIS después de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. 2.4. *Deducción para el fomento de las tecnologías de la comunicación y la información.* 2.5. *Deducción por gastos de formación profesional en I+D+i.* 3. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN: LA POLÍTICA DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE ESPAÑA EN I+D+i

Uno de los principales objetivos económicos de España, especialmente en el contexto de crisis económica internacional por el que atravesamos, es incrementar la inversión de las empresas españolas en actividades de Investigación, Desarrollo e Inversión Tecnológica (en adelante, I+D+i). A pesar del considerable esfuerzo inversor realizado en los últimos años, España todavía se encuentra muy lejos de los países más avanzados en ciencia y tecnología, tanto en el ámbito de la Unión Europea (UE), como en el ámbito de la Organización para la Cooperación

y el Desarrollo Económico (OCDE)¹. Por ello, el Plan Nacional de I+D+i de 2008-2011 se marca como objetivo alcanzar la convergencia con la Unión Europea en materia I+D+i, mediante una mayor dotación de recursos y la puesta en marcha de actuaciones estratégicas. Según el Plan, el gasto interno total en actividades de I+D+i debería alcanzar el 2,2% del Producto Interior Bruto (PIB) en 2011².

Asimismo, una de las políticas de la UE, expresamente reconocida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)³, es la promoción de la Investigación, el Desarrollo Tecnológico y el Espacio⁴. En este contexto, uno de los objetivos reconocidos en la estrategia comunitaria de renovación económica, social y medioambiental puesta en marcha en el Consejo Europeo de Lisboa, celebrado en marzo del año 2000 (más conocida como *Estrategia de Lisboa*) fue convertir en 2010 a la Unión Europea “en la economía, basada en el conocimiento, más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social”⁵. Para ello, el Consejo Europeo, en su reunión de Barcelona en

¹ Según los datos facilitados en el Informe COTEC 2008, *Tecnología e innovación en España* (disponible en <http://ciencia.micinn.fecyt.es/ciencia/estadisticas/files/2008-informe-cotec.pdf>), en 2005 el esfuerzo total en I+D (gasto interno total en I+D en porcentaje del PIB) de España se situó en el 64% de la UE-27 (1,12% frente a 1,74%) y muy por debajo de la media de la OCDE (2,25%). De acuerdo con los datos más recientes proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística, en 2007 el esfuerzo total en I+D de España alcanza el 1,27% del PIB (*Estadística sobre actividades de I+D. Año 2007*, disponible en www.ine.es).

² Plan Nacional de I+D+i 2008-2011, disponible en http://www.plannacionalidi.es/plan-idi-public/documentos/plan_nacional_08-11.pdf.

³ *Diario Oficial de la Unión Europea* C-115, de 9 de mayo de 2008, pp. 47 y ss.

⁴ El artículo 4.3 TFUE señala que en los ámbitos de la investigación, el desarrollo tecnológico y el espacio, la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo sus acciones, sin perjuicio de las efectuadas por los Estados miembros. Dicha competencia se concreta en el Título XIX del Tratado (artículos 179 a 190), en el que se concretan las actividades que deben realizarse por la UE para fomentar la investigación, el desarrollo y la innovación en el territorio comunitario.

⁵ Conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa, celebrado el 23 y 24 de marzo de 2000, ap. 5, disponible en http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/es/ec/00100-r1.es0.htm.

marzo de 2002, acordó incrementar el gasto global de la UE en I+D+i hasta aproximarse al 3% del PIB en 2010⁶.

Los incentivos fiscales pueden ser un instrumento muy útil para favorecer la inversión privada en actividades de I+D+i, tal y como se ha reconocido tanto desde instancias nacionales⁷, como comunitarias⁸. Por ello, el objeto de este trabajo es realizar una aproximación al régimen fiscal de las actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades español. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que España, como Estado miembro de la Unión Europea, debe respetar, a la hora de diseñar su normativa fiscal, los límites que derivan del Derecho de la Unión Europea. Concretamente, los incentivos fiscales a la I+D+i, para ser respetuosos con el Derecho de la UE, no deben vulnerar el principio de no discriminación comunitario, ni generar restricciones territoriales explícitas o implícitas que mermen las libertades fundamentales del Tratado⁹; ni deben constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado

⁶ Conclusiones del Consejo Europeo de Barcelona, de 15 y 16 de marzo de 2002, ap. 47, disponible en http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/es/ec/70829.pdf.

⁷ En la p. 173 del Plan Nacional de I+D+i 2008-2011 puede leerse: "Los incentivos fiscales a la I+D+i se revelan como un instrumento extraordinariamente eficaz para el impulso de las actividades de I+D+i, y así ha sido reconocido por diferentes observatorios industriales constituidos".

⁸ La relevancia de los incentivos fiscales como instrumento al servicio del fomento de las actividades de I+D+i ha sido puesta de manifiesto en numerosos documentos de las instituciones comunitarias, como la Comunicación de la Comisión "Invertir en investigación: un plan de acción para Europa", COM (2003) 226 final, pp. 17-18, que incluye expresamente, entre las medidas de apoyo públicas para aumentar las inversiones privadas en I+D+i, a los incentivos fiscales.

⁹ Aunque los Estados miembros de la UE son, en principio, libres de elegir los regímenes fiscales que consideren más oportunos y conformes a sus preferencias en el ámbito de la imposición directa, al hacerlo deben respetar el principio de no discriminación comunitario (art. 18 TFUE) y las libertades fundamentales del Tratado [libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE), libertad de establecimiento (art. 49 TFUE), libre prestación de servicios (art. 56 TFUE) y libre circulación de capitales (art. 63 TFUE)] cuya interpretación corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que debe garantizar su respeto cuando se vean amenazadas por las normas fiscales de los Estados miembros.

interior¹⁰. Esta advertencia es muy importante porque, como veremos en las siguientes páginas, algunos incentivos fiscales contenidos en el Impuesto sobre Sociedades español han sido “fiscalizados” por las autoridades de la UE, para asegurar su compatibilidad con el Derecho de la Unión.

2. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

Los estímulos o incentivos fiscales a la I+D+i recogidos actualmente en el Impuesto sobre Sociedades español (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo –TRLIS–) son los siguientes:

- Exención parcial de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles (art. 23 TRLIS).
- Libertad de amortización para gastos de I+D+i [art. 11.2, letras c) y d) TRLIS].
- Deducción en la cuota por actividades de I+D+i (art. 35 TRLIS).
- Deducción en la cuota para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art. 36 TRLIS).
- Deducción en la cuota de gastos de formación profesional en nuevas tecnologías (art. 40 TRLIS).

¹⁰ El art. 107.1 TFUE contiene el principio general de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior. Según este precepto, “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, 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.”

Para estar en presencia de una ayuda de Estado es necesario que concurren simultáneamente los siguientes requisitos: concesión de una ventaja económica o financiera; a favor de una o varias empresas (selectividad); mediante ayudas otorgadas por el Estado o mediante fondos estatales; que falseen o amenacen con falsear la competencia afectando al tráfico intracomunitario.

No obstante, existen ciertas excepciones al principio general de incompatibilidad de las ayudas estatales, establecidas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado.

Corresponde a la Comisión Europea examinar las ayudas de Estado y determinar si son o no compatibles con el mercado interior.

Seguidamente, describiré los aspectos esenciales de cada uno de estos incentivos, prestando particular atención a aquéllos que han generado controversia desde la perspectiva de su adecuación al Derecho de la Unión Europea.

2.1. Exención parcial de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles

El artículo 23 TRLIS –añadido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, por la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio– contiene un beneficio fiscal consistente en la concesión de una exención parcial equivalente al 50% de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles, lo que se traduce en una reducción de la base imponible.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007, la norma tiene la finalidad de establecer un incentivo fiscal a favor de las empresas que desarrollen actividades de carácter eminentemente tecnológico, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y reduciendo su dependencia tecnológica del exterior¹¹.

En concreto, pueden acogerse a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. La lista anterior tiene carácter cerrado. No pueden acogerse al beneficio fiscal los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o los ingresos derivados de derechos personales susceptibles de cesión (como los derechos de imagen, programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos).

¹¹ De este modo se introduce en nuestro ordenamiento tributario un régimen fiscal privilegiado para los activos generados por la realización de actividades de I+D parecido al existente en otros Estados miembros de la UE, como Bélgica, Holanda o Luxemburgo (*patent box*). Vid. AA.VV., *European Tax Handbook*, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Holanda, 2009, pp. 100, 507 y 595.

Para poder disfrutar de la reducción es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- Que los derechos de uso o explotación sean utilizados por el cesionario en el desarrollo de una actividad económica, siempre que esa utilización no se materialice en una entrega de bienes o prestación de servicios susceptible de generar gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente cuando ambas entidades sean vinculadas.
- Que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- Que se diferencie la contraprestación correspondiente a la cesión y a contraprestaciones accesorias de servicios, cuando un mismo contrato incluya tales prestaciones.
- Que la entidad registre contablemente los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Ante la posibilidad de que la medida propuesta pudiera ser calificada como una ayuda de Estado, la disposición adicional novena de la Ley 16/2007 señaló que la aplicación efectiva de dicho beneficio fiscal quedaría “condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, es decir, hasta que la Comisión Europea no autorizase el incentivo fiscal, éste no resultaría aplicable.

Pues bien, la Comisión Europea, mediante Decisión de 13 de febrero de 2008, ha autorizado el incentivo fiscal del art. 23 TRLIS, al considerar que no constituye una ayuda de Estado, sino una medida de carácter general aplicable a la generalidad de las empresas. En concreto, la Comisión Europea afirma que el incentivo “está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles. Efectivamente, cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida”, por lo que, tratándose de una medida fiscal abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro estaríamos, en principio, en presencia de una medida general. Añade la Comisión que “[e]l hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a

usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de la realidad económica”, para terminar declarando que “[e]s cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, pero esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva”¹².

2.2. Libertad de amortización para elementos afectos y gastos de I+D+i

Además de las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (que estudiaremos más adelante), las actividades de I+D presentan para la entidad el beneficio de la libre amortización fiscal de los activos afectos a estas actividades, así como de los gastos relacionados con ella.

El beneficio de la libre amortización opera sobre el resultado fiscal (base imponible), anticipando en el tiempo gastos fiscales, lo que significa que no reduce el Impuesto sobre Sociedades, sino que simplemente lo difiere. La amortización libre permite, por tanto, amortizar más rápido a efectos fiscales el coste de adquisición del activo.

El artículo 11.2 TRLIS¹³ recoge diferentes supuestos en los que se puede disfrutar de la libertad de amortización. Dos de ellos se refieren a las actividades de I+D:

- En la letra c) del art. 11.2 TRLIS, se permite la libertad de amortización sobre los elementos del inmovilizado material e intangible que se encuentren afectos a los proyectos de I+D, a excepción de los edificios (que podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años).

¹² Vid. aps. 15 y 17 de la Decisión de la Comisión C (2008) 467 final, de 13 de febrero de 2008, respecto de la ayuda de Estado núm. 480/2007, publicada en *Diario Oficial de la Unión Europea*, C-80, de 1 de abril de 2008. Para un estudio más detallado del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado, véase MORENO GONZÁLEZ, S., “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132, 2006, pp. 825-893.

¹³ Modificado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, por la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

- En la letra d) del art. 11.2 TRLIS se prevé la libertad de amortización para los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que ya disfruten de libertad de amortización¹⁴.

En principio, la amortización libre de elementos afectos y de gastos de I+D+i no plantea problemas desde la perspectiva de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, ya que no tienen un carácter selectivo, esto es, no benefician únicamente a determinadas empresas o producciones. La libertad de amortización constituye una medida general de apoyo económico de la que pueden beneficiarse todas las empresas, con independencia de su tamaño, del sector de actividad al que se dediquen y de su ubicación geográfica¹⁵.

2.3. Deducción en la cuota por actividades de I+D+i

El artículo 35 TRLIS regula una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Esta deducción resulta, sin lugar a dudas, el incentivo fiscal de mayor importancia para fomentar la actividad innovadora de las empresas, ya que, a diferencia de la libertad de amortización (basada en un mero efecto financiero), la deducción en la cuota del Impuesto puede dar lugar a un importante ahorro fiscal de carácter definitivo.

Antes de analizar con detenimiento la redacción vigente del artículo 35 TRLIS (derivada de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre) es preciso hacer una breve referencia a la redacción anterior del precepto en la medida en que aquélla fue declarada contraria al Derecho de la Unión Europea.

¹⁴ En la aplicación de este incentivo fiscal debe tenerse en cuenta el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General Contable (PGC). Esta norma precisa la definición de "inmovilizado intangible", así como la vida útil del mismo, y establece la no aplicación de la amortización en caso de vida útil indefinida, sustituyéndose por la determinación del deterioro.

¹⁵ En el mismo sentido FABRA VALLS, M., "Deducción por actividades de I+D+i: Principales aspectos de su régimen jurídico", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2003, pp. 10-11.

2.3.1. El artículo 35 TRLIS antes de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre

La Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo 13 de marzo de 2008, C-248/06, declaró que el art. 35 TRLIS (en su redacción anterior a la Ley 4/2008) era contrario al Derecho de la Unión Europea, porque otorgaba un tratamiento fiscal diferente en función de que dichos gastos fueran realizados en España o en el extranjero. Los aspectos del artículo 35 TRLIS incompatibles con el Derecho de la UE eran los siguientes:

- Los gastos en I+D+i correspondientes a actividades realizadas en el exterior (otro Estado de la UE) no podían superar el 25% del importe total invertido, debiendo efectuarse en España la actividad principal de investigación y desarrollo.
- Se excluía la posibilidad de deducir los gastos en I+D+i en los que se hubiera incurrido al subcontratar a otra entidad para la realización de las actividades de investigación y desarrollo fuera del territorio nacional (en otro Estado de la UE).
- Finalmente, se establecía un porcentaje de deducción adicional respecto de los gastos en los que se hubiera incurrido al contratar la realización de las actividades de investigación y desarrollo con universidades y organismos públicos reconocidos y registrados conforme a la legislación española (que no resultaba aplicable si la realización de las actividades de I+D se contrataba con universidades y organismos públicos no reconocidos y registrados conforme a la legislación española)¹⁶.

Al considerar que el art. 35 TRLIS suponía una vulneración a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, la Comisión Europea envió a España una solicitud formal¹⁷ para que procediera a la modificación de la normativa discriminatoria. La desatención del

¹⁶ Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

¹⁷ Nota de prensa IP/05/933, de 14 de julio de 2005.

Gobierno de España llevó a la Comisión a interponer un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia¹⁸.

La Comisión solicitaba al Tribunal de Justicia que declarase que España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 y 56 del TFUE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de I+D+i que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España.

El Tribunal de Luxemburgo estimó las alegaciones de la Comisión, declarando, en lo que atañe a la libertad de establecimiento, que el artículo 35 TRLIS disuadía a las empresas españolas de efectuar gastos relativos a actividades de I+D+i en establecimientos secundarios situados fuera de España, en un Estado miembro de la Unión Europea, pues estas empresas no podían acogerse al régimen fiscal más favorable que se concedía a las empresas que ejercían las mismas actividades en España. Igualmente, las empresas de los demás Estados miembros de la UE se veían disuadidas de abrir establecimientos secundarios en España, pues éstos, sometidos al impuesto sobre sociedades español, no podían disfrutar del régimen fiscal favorable debido a que los gastos correspondientes a tales actividades se habrían efectuado con mayor probabilidad en el lugar del establecimiento principal de la empresa, esto es, fuera de España.

En cuanto a la libre prestación de servicios, el TRLIS sometía a un régimen fiscal diferente los gastos correspondientes a actividades de I+D+i subcontratadas en función de que se ejecutasen en España o en el extranjero. En consecuencia, dicha legislación establecía una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio y constituía una restricción en el sentido del artículo 56 TFUE. En definitiva, la normativa fiscal española establecía una diferencia de tratamiento que vulneraba claramente las libertades de establecimiento y libre prestación de servicios, vulneraciones que se veían agravadas por el hecho de que se estableciera un porcentaje adicional de deducción que sólo resultaba

¹⁸ Interpuesto con fecha 2 de junio de 2006, *Diario Oficial de la Unión Europea* C-178, de 29 de julio de 2006, p. 26.

aplicable cuando la ejecución de la actividad de investigación y desarrollo se encomendase a un centro de innovación y tecnología reconocido y registrado conforme a la legislación española, sin que se contemplase la posibilidad de aplicar esta medida a aquellos centros que hubieran obtenido un reconocimiento similar conforme a la legislación de otros Estados miembros.

El Gobierno español adujo dos causas de justificación de las restricciones a las libertades de establecimiento y prestación de servicios: de un lado, la necesidad de la norma controvertida para fomentar las actividades de I+D+i con objeto de remediar la precaria situación en la que se encuentra la investigación tecnológica nacional y, por otra parte, la lucha contra el fraude fiscal. Ninguna de ellas fue admitida por el Tribunal de Justicia.

En relación con la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo en España, el Tribunal, siguiendo la jurisprudencia establecida en *Laboratoires Fournier*¹⁹ y *Jundt*²⁰, señaló que, si bien es cierto que la promoción de estas actividades constituye una razón imperiosa de interés general, el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y el desarrollo tecnológico.

En cuanto a la justificación basada en la necesidad de garantizar eficazmente la lucha contra el fraude fiscal, el Tribunal recordó que ésta es una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Con el objeto de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, en general, de la lucha contra el fraude fiscal, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permitan la comprobación, de manera clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en este Estado en concepto de gastos de inversión, siempre que la medida destinada a permitir esa comprobación no vaya más allá de lo necesario a estos

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de marzo de 2005, C-39/04, Rec. 2005, p. I-2057.

²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 2007, C-281/06, Rec. 2007, p. I-12231.

efectos. Ahora bien, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar la prueba de que los gastos correspondientes a las actividades de investigación realizadas en otros Estados miembros se efectuaron realmente y respetan los criterios prescritos. No puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de forma clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos de inversión realizados en otros Estados miembros.

Finalmente, el TJCE tampoco aceptó la justificación formulada por España en el sentido de que sólo el reconocimiento y registro de los centros de investigación realizado conforme a la legislación española permitía verificar la fiabilidad y seriedad de las universidades y organismos públicos que realizan actividades de investigación y desarrollo, pues nada impedía que ese porcentaje de deducción adicional pudiera aplicarse cuando las actividades se realizaban por centros de innovación y tecnología que hubieran obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la UE.

2.3.2. El artículo 35 TRLIS después de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre

Tras la declaración de incompatibilidad del artículo 35 TRLIS con el Derecho de la Unión Europea, el legislador español modificó el texto del artículo 35 TRLIS, a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Mediante esta Ley se suprime la limitación del 25% relativa al importe máximo de los gastos que pueden ser objeto de deducción por la realización de actividades I+D+i fuera de España, se permite la deducción de los gastos en los que se haya incurrido al subcontratar a otras entidades para la ejecución de este tipo de actividades fuera del territorio nacional, y desaparece la deducción adicional aplicable cuando se contrata la realización de los proyectos de investigación y desarrollo a organismos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

Sin embargo, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, había previsto la rebaja progresiva de la deducción prevista en el artículo 35 TRLIS hasta su completa desaparición a partir

del 1 de enero de 2012. Según explicaba la Exposición de Motivos de dicha Ley, la supresión de éste y otros beneficios previstos en el Impuesto –junto a la reducción de los tipos de gravamen²¹– respondía a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de la UE, simplificar la estructura del Impuesto, lograr una mayor neutralidad en su aplicación y facilitar su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo el principio de transparencia.

Un sector de la doctrina tributaria había manifestado su desacuerdo con la supresión de este incentivo fiscal, puesto que podía seguir contribuyendo al cumplimiento de los objetivos marcados a nivel comunitario y nacional en materia de I+D+i²². La desaparición del artículo 35 TRLIS resultaba sorprendente y contradictoria con la finalidad de incentivar públicamente la inversión privada en I+D+i anunciada en el Plan Nacional de I+D+i 2008-2011.

Sin embargo, la situación de crisis económica global por la que atravesamos y su especial impacto sobre la economía española han hecho reaccionar al legislador español que, con la intención de fomentar la competitividad de nuestras empresas, ha hecho desaparecer ese límite temporal contenido la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, dotando de estabilidad al artículo 35 TRLIS²³, por medio del artículo 2 del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en

²¹ Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el tipo de gravamen aplicable con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades es del 30%, aunque existen tipos reducidos e incrementados (disposición adicional octava del TRLIS).

²² En esta línea CHECA GONZÁLEZ, C., "IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2008, p. 94; NOCETE CORREA, F. J., "Los incentivos fiscales a la I+D+i y su adecuación al Derecho comunitario: ejemplos recientes en el Impuesto sobre Sociedades español", *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 309, 2008, p. 9; PASTOR DEL PINO, M. C., *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2008, pp. 365, 389-390.

²³ Art. 2 del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica.

materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica²⁴.

La medida me parece acertada y en línea con el actual clima comunitario favorable a la utilización de los incentivos fiscales a la I+D+i para la consecución de los objetivos de Lisboa (el fomento de la competitividad de las empresas europeas y del empleo) más prioritarios todavía en el actual contexto de crisis económica global.

Una vez analizada “la historia reciente” del art. 35 TRLIS, procederé a explicar brevemente las principales características de este incentivo fiscal.

Debe tenerse en cuenta que la deducción en la cuota del Impuesto se aplica por la realización de dos tipos de actividades: de un lado, la actividad de “investigación y desarrollo”; de otro, la actividad de “innovación tecnológica”. Ambos conceptos son diferentes, aunque pueden coincidir, por ejemplo, mediante la realización de actividades de I+D que finalmente desemboquen en un producto o proceso nuevo calificable como “innovación tecnológica”.

En relación con la deducción por I+D, su régimen jurídico puede resumirse del siguiente modo:

En cuanto al *concepto de “I+D”*, se considera “investigación” la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Se entiende por “desarrollo” la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes. Se incluyen expresamente dentro de estas actividades las siguientes:

²⁴ *Boletín Oficial del Estado* núm. 78, de 31 de marzo de 2009. Convalidado por Resolución del Congreso de los Diputados de 23 de abril de 2009, BOE núm. 104, de 29 de abril de 2009.

- 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 pilotos.
- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.
- La concepción de *software* avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo.

La ley excluye expresamente de las actividades de I+D+i las siguientes:

- Las que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.
- Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.
- La explotación, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

La *base de la deducción* está integrada no solo por el importe de los gastos de I+D, sino también por las inversiones en inmovilizado afecto a tales actividades, salvo inmuebles y terrenos. Sólo se tienen en cuenta los gastos directamente relacionados con las actividades de I+D, incluidas las amortizaciones de las inversiones afectas a las mismas, pero sin incluir costes indirectos. Los gastos de I+D que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. La base de la deducción se disminuirá en el 65% de las subvenciones que la entidad hubiera recibido para desarrollar tales actividades.

Los *porcentajes aplicables para calcular el importe de la deducción* son los siguientes²⁵:

²⁵ Para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 los porcentajes de deducción se ponderarán por 0,92, y para los que se inicien a partir del 1 de enero de

- El 30% de los gastos efectuados en el período impositivo, aplicable con carácter básico para los gastos efectuados, con independencia de la cuantía de los mismos y de su relación con los efectuados en ejercicios anteriores. Ahora bien, en el caso de que los gastos efectuados en actividades de I+D en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje del 30% hasta dicha medida, y el 50% sobre el exceso respecto de ésta.
- Además de la deducción que proceda conforme al párrafo anterior, se practicará una deducción adicional del 20% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.
- El 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Esta deducción es compatible con la prevista en el art. 42 TRLIS (deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pero incompatible con los restantes incentivos previstos en el capítulo IV del título VI del TRLIS.

Las inversiones deberán permanecer en la empresa hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, o bien hasta que expire su vida útil si fuera antes.

En relación con la deducción por actividades de innovación tecnológica, su régimen jurídico puede resumirse de la siguiente forma:

Respecto al *concepto de "innovación tecnológica"*, ésta se define como la actividad cuyo resultado es un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o de mejoras sustanciales de los ya existentes. Se consideran nuevos aquellos productos o procesos

2008 la ponderación se hará por 0,85. El porcentaje de deducción que resulte de tal ponderación se redondeará en la unidad inferior (disposición adicional décima del TRLIS). En definitiva, se ha procurado adaptar el importe de la deducción a la rebaja habida en el tipo general del impuesto.

cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Se excluyen del concepto los mismos supuestos anteriormente comentados como exclusiones respecto de las actividades de I+D.

La *base de la deducción* está constituida por los gastos del período impositivo por los siguientes conceptos:

- Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología.
- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
- Adquisición de patentes, licencias, *know-how* y diseños, siempre que no se le haga a una entidad vinculada, y sin superar el límite de un millón de euros.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo cuando estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Además, los gastos de innovación tecnológica deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo.

También tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, en cualquier Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se disminuirá en el 65% de las subvenciones que la entidad hubiera recibido para desarrollar tales actividades.

El *porcentaje aplicable para calcular el importe de la deducción* es el 10 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto (8% para los períodos iniciados desde el 1 de enero de 2008).

Finalmente, debe hacerse referencia a tres aspectos comunes aplicables a ambas deducciones (por I+D y por innovación tecnológica):

En primer lugar, el art. 44 TRLIS establece un límite conjunto al importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el período impositivo, que no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Sin embargo, el límite se eleva al 50% cuando el importe de la deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica y de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

En segundo lugar, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota correspondientes a deducciones por I+D e innovación tecnológica podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

Por último, debido a la dificultad inherente a la aplicación e interpretación de ambas deducciones, el legislador tributario, con la finalidad de procurar a los agentes económicos un marco de seguridad jurídica, les permite: de un lado, presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria²⁶; de otro lado, solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D o de innovación tecnológica²⁷ (art. 35.4 TRLIS).

²⁶ Véanse arts. 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

²⁷ Véase art. 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.4. Deducción para el fomento de las tecnologías de la comunicación y la información

Esta deducción se contiene en el art. 36 TRLIS. Sólo tienen derecho a la deducción las empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas sociedades que hayan tenido en el período impositivo anterior un importe neto de cifra de negocios inferior a ocho millones de euros.

La deducción pretende incentivar las inversiones y gastos relacionados con las siguientes actividades: el acceso a Internet, la presencia en Internet (diseño y desarrollo de portales o páginas *web* de la empresa), implantación de comercio electrónico e incorporación de las nuevas tecnologías de la comunicación a los procesos empresariales. No dará derecho a la deducción la parte de estas inversiones o gastos que se encuentre subvencionada.

Las entidades que cumplan los requisitos señalados tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 % de las inversiones y de los gastos del período impositivo relacionados con dichas actividades. No obstante, la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece que esta deducción desaparecerá en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011. Por ello, el porcentaje de deducción del 15% se irá reduciendo progresivamente (12% en 2007, 9% en 2008, 6% en 2009, 3% en 2010, 0% en 2011).

Finalmente, cabe recordar que cuando el importe de esta deducción por los gastos del período exceda del 10% de la cuota íntegra ajustada positiva de la empresa, el límite conjunto para la misma y las restantes deducciones por inversiones empresariales se eleva hasta el 50% de dicha cuota íntegra ajustada positiva. Las deducciones que no pudieran practicarse por insuficiencia de cuota, se aplicarán en los quince años inmediatos y sucesivos.

2.5. Deducción por gastos de formación profesional en I+D+i

En el artículo 40 TRLIS se establece una deducción relacionada con los gastos efectuados por la empresa para la formación profesional de su plantilla. Entre tales gastos de formación profesional se incluyen los realizados para familiarizar a los trabajadores con el uso de las nuevas

tecnologías, abarcando incluso la entrega gratuita o a precios rebajados de los equipos necesarios para las mismas, o la concesión de préstamos o ayudas para la adquisición de equipos informáticos y software necesarios para la conexión a Internet, aun en el caso de que los empleados los vayan a utilizar en casa y fuera de las horas de trabajo.

La base de la deducción está formada por los gastos realizados durante el período impositivo disminuidos en el 65% de las subvenciones recibidas para los mismos.

El porcentaje de la deducción de la cuota íntegra es del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje del 5% hasta dicha media, y el 10 % sobre el exceso respecto de ésta. No obstante, esta deducción desaparecerá en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011. Por ello, el porcentaje de deducción se va reduciendo progresivamente (4% en 2007, 3% en 2008, 2% en 2009, 1% en 2010 y 0% en 2011).

3. CONCLUSIONES

El fomento de la I+D+i constituye un objetivo prioritario de la Unión Europea y los incentivos fiscales se consideran desde instancias europeas un instrumento que puede resultar eficaz en la consecución de dicho objetivo. En este escenario, un número creciente de Estados miembros de la UE han adoptado en los últimos años incentivos fiscales para fomentar las inversiones en I+D+i. España no es una excepción, ya que cuenta con importantes incentivos fiscales a favor de distintas actividades relacionadas con la I+D+i. Aunque algunos de ellos desaparecerán en un futuro próximo, el incentivo fiscal más importante (contenido en el art. 35 TRLIS) seguirá aplicándose.

No obstante, debe tenerse en cuenta que aquellos países que forman parte de la Unión Europea, como España, están sometidos a importantes límites cuando diseñan incentivos fiscales a favor de determinadas actividades empresariales, pues deberán respetar las exigencias que derivan del principio de no discriminación comunitario y de las libertades

fundamentales contenidas en el TFUE (libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, libre circulación de trabajadores, y capitales), así como de la prohibición general de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

Todo ello pone de manifiesto la incidencia del Derecho de la Unión Europea sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros y, particularmente, sobre la utilización del tributo como instrumento de política económica. Esa incidencia se produce en un doble sentido: negativo, prohibiendo los incentivos fiscales que supongan una restricción injustificada de las libertades del Tratado o que distorsionen la libre competencia en el mercado interior; y positivo, orientando la utilización de los incentivos fiscales hacia fines de interés comunitario, empleándolos en el marco de una política comunitaria de estímulo a la I+D+i a través de la coordinación de las legislaciones de los Estados miembros.