

INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

MARINA AGUILAR RUBIO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

CIDES-Universidad de Almería

Capítulo quinto del Libro titulado ***Régimen jurídico de las spin-offs universitarias e incentivos fiscales a la I+D e IT. Análisis de urgencia y crítico tras la reforma de la Ley de la Ciencia y la aprobación del proyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario***

© Marina Aguilar Rubio y Carlos Vargas Vasserot

© CIDES-UAL

Depósito legal: AL 2010/2022

ISBN: 978-84-09-47418-9

Primera edición: diciembre de 2022

Este trabajo es uno de los resultados del Proyecto de I+D+i UAL-SEJ-C2085, financiado la Consejería de Transformación Economía, Industria, Conocimiento y Universidades de la Junta de Andalucía y FEDER (“Una manera de hacer Europa”), titulado “Innovación social corporativa desde el Derecho y la Economía”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería.



1. INTRODUCCIÓN. LA REGULACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN

El fomento a la investigación y desarrollo y la innovación tecnológica (I+D e IT) encuentra sus raíces en la propia Constitución Española (CE) que, en su art. 44, exige a los poderes públicos que promuevan *“la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general”*. Su inclusión en el ámbito específico de los principios rectores de la política económica y social (Capítulo III del Título I) se debe entender como una obligación de realizar una actuación positiva en el desarrollo de la norma (De Haro Izquierdo, 2010a: 38-39).

También la Unión Europea se ha interesado desde sus inicios por el impulso y desarrollo de la política de I+D e IT. Encontramos en el artículo 179 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) —antiguo artículo 163 del Tratado Constitutivo— otro fundamento jurídico establece: el primer apartado del precepto dispone que: *“La Unión tendrá por objetivo fortalecer sus bases científicas y tecnológicas, mediante la realización de un espacio europeo de investigación en el que los investigadores, los conocimientos científicos y las tecnologías circulen libremente, y favorecer el desarrollo de su competitividad, incluida la de su industria, así como fomentar las acciones de investigación que se consideren necesarias en virtud de los demás capítulos de los Tratados”*. Y en el segundo que: *“A tal fin, la Unión estimulará en todo su territorio a las empresas, incluidas las pequeñas y medianas, a los centros de investigación y a las universidades en sus esfuerzos de investigación y de desarrollo tecnológico de alta calidad; apoyará sus esfuerzos de cooperación con el fin, especialmente, de permitir que los investigadores cooperen libremente por encima de las fronteras y que las empresas aprovechen las posibilidades del mercado interior, en particular por medio de la apertura de la contratación pública nacional, la definición de normas comunes y la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación”*.

Junto a esta sólida base jurídica, se erige la necesidad de promoción pública de las actividades de I+D+i, puesto que sin ella no se emprenderían un buen número de proyectos de I+D+i, que no presentan una rentabilidad privada suficiente. Lo relevante aquí debe ser la rentabilidad social y así lo destaca el preámbulo de la Ley 14/2011, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (LCTI), cuando afirma que: *“La generación de conocimiento en todos los ámbitos, su difusión y su aplicación para la obtención de un beneficio social o económico, son actividades esenciales para el progreso de la sociedad española, cuyo desarrollo ha sido clave para la convergencia económica y social de España en el entorno internacional”*. En efecto, resulta crucial que los proyectos de I+D+i y sus rendimientos puedan beneficiarse de algún tratamiento fiscal especial, porque la ausencia de incentivos puede desembocar en un bajo registro de patentes y en una baja comercialización de nuevos productos (Casas Agudo, 2017: 110). De todas estas medidas podrán beneficiarse las empresas que nazcan como consecuencia de la transferencia de conocimiento de OPIs y de universidades públicas en forma de constitución de todo tipo de spin-offs, en virtud de la regulación analizada en los capítulos precedentes.

Los incentivos fiscales a favor de la investigación científica y la innovación tecnológica se centran, básicamente en el Impuesto sobre Sociedades (IS), que regula una deducción en la cuota por realizar estas actividades, fundamentalmente, en el art. 35 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). No obstante, desde hace años viene poniéndose de manifiesto la necesidad de apostar por otro tipo de incentivos en el resto de los impuestos de nuestro sistema fiscal que afectan también a la realización de actividades de investigación y de innovación, como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (Pastor Del Pino, 2008: 268).

La actual regulación en el IS es heredera de la contenida en la ley anterior, a pesar de que la Comisión de Expertos para la reforma tributaria española propuso la supresión de estas deducciones ante la solicitud de la Comisión Europea de evaluar dichas medidas (2014: 187 y ss). En efecto, tales deducciones han subsistido en la ley del impuesto sin cambios significativos. Por tanto, un sistema de certificaciones de

I+D+i más riguroso va a tener una incidencia significativa en la utilización de estos incentivos (Gil García, 2015: 116).

Los incentivos fiscales en el IS pueden operar sobre las bases o las cuotas tributarias. Los que operan sobre la base imponible permiten a las empresas deducir de su base imponible un importe superior al gasto en I+D realizado, lo que supone una forma de ahorro fiscal (Corchuelo Martínez-Azúa, 2007: 201), por lo que permiten aumentar la liquidez de las empresas al rebajar el impuesto directamente (Rivas Sánchez, 2008: 12). Las deducciones en la cuota del impuesto suponen deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D+i de la cuota íntegra. Las deducciones en cuota están mejor dirigidas a incentivar inversiones adicionales en I+D (Gil García, 2017: 345). También pueden adoptar diversas formas. Pueden establecerse medidas fiscales concretas, como una deducción, que pretende influir en los agentes económicos, tratando de que inviertan en I+D+i. Y también pueden usarse otras herramientas como los regímenes de amortización o depreciación, que no buscan directamente el fomento de la I+D+i, pero pueden influir en la inversión de un modo indirecto.

Sectores económicos que se están consolidando (como las energías renovables, la nanotecnología, la biomecánica, etc.) reclaman una adaptación de los incentivos fiscales existentes, configurados para otros sectores económicos y que no se adaptan a las nuevas necesidades (Ruiz Garijo, 2010: 396). Con la Ley 2/2011 de Economía Sostenible (LES) —que, a los efectos que nos interesan, pretendió introducir una serie de novedades de carácter administrativo y tributario directamente vinculadas con el impulso de la competitividad del modelo económico español y actúa específicamente sobre un nuevo marco de relación con el sistema de I+D e IT—, se perdió la oportunidad de hacer frente a este desafío, dado que sigue centrándose en la deducción del IS como única forma de incentivar la I+D e IT, aunque según el propio preámbulo de la norma, articula «un ambicioso y exigente programa de reformas, que profundiza en la dirección de algunas de las opciones estratégicas [...], como la prioridad otorgada al incremento en la inversión en investigación, desarrollo e innovación, o al fomento de las actividades relacionadas con las energías limpias y el ahorro energético».

No obstante, en España las actividades de I+D, así como la IT disfrutaban de un “*clima fiscal favorable*” (Alonso Murillo, 2015: 682). Efectivamente, las deducciones aplicadas por gastos en estas actividades en el ámbito empresarial no han dejado de crecer desde 2014 (AEAT, 2019).

Una precisión no por consabida menos necesaria es que el ámbito de este trabajo se circunscribe al llamado territorio de régimen común, que excluye los territorios forales del País Vasco y de Navarra. Las Normas Forales reguladoras del IS, que pueden regular de forma distinta los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, siempre que no contravengan las normas de armonización previstas en las leyes del Concierto vasco y del Convenio navarro, respectivamente, quedan fuera de nuestro estudio. Dejamos también de lado a Canarias, donde, aun siendo territorio de régimen común, el régimen de deducción en materia de I+D e IT presenta una regulación más atractiva. No obstante, como ha señalado el Tribunal Supremo, no consiste en una regulación diferente a la del IS estatal, sino en un complemento específico a ésta (STS de 29 junio de 2002).

2. LOS INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Existe una pluralidad de conceptos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica dependiendo del ámbito desde el que nos acerquemos a ella, lo esto supone el principal problema a la hora de definir jurídicamente e identificar en Derecho las actividades de I+D e IT.

Así, también, los preceptos que regulan los incentivos fiscales a las actividades de I+D e IT están repletos de nociones ajenas al mundo del Derecho tributario y la ausencia de un concepto unívoco de actividades de I+D e IT genera inseguridad jurídica e incertidumbre para las empresas. Por este motivo, no debe extrañar que la tarea de concreción de los conceptos que originan el derecho a deducción por la realización de actividades de I+D e IT sea uno de los puntos que mayor labor interpretativa ha demandado en la práctica, tal y como corrobora el vastísimo elenco de consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos (DGT) (Ramos Prieto, 2017: 56).

Destaca, en este punto, la labor realizada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) conceptualizar lo que son las actividades de I+D+i, a través de los conocidos como Manuales de Frascati (2015) y de Oslo (2018), porque contienen parámetros conceptuales de común aceptación en la esfera internacional. En materia de incentivos fiscales requiere un cierto consenso sobre qué se debe entender por actividades de I+D+i, dado que los incentivos fiscales concedidos por cada Estado miembro de la Unión Europea han de dirigirse a actividades que de forma unánime puedan considerarse I+D+i, logrando de este modo un impulso coordinado (Comisión Europea, 2006: 9). No obstante, para este trabajo nos centraremos en los conceptos que tanto de I+D como de IT que se contienen en la LIS.

Como hemos anunciado, la LIS permite a las empresas reducir el coste de la inversión en I+D e IT articulando una serie de incentivos que operan tanto en la base como en la cuota del tributo, conformes con el Derecho de la UE, en virtud del art. 107 apartados 2 y 3 TFUE, en tanto que constituyen medidas generales de apoyo económico de las que pueden beneficiarse todas las empresas, con independencia de su tamaño, del sector de actividad al que se dediquen y de su ubicación geográfica. (Aguilar Rubio, 2012b: 416). El tratamiento contable de los gastos por actividades de I+D e IT predetermina su tratamiento fiscal en la base, lo que justifica la importancia de su estudio en el PGC, el PGC para PYMES, las NIC y la resolución del RICAC 2013 (aunque esto queda fuera del alcance de este capítulo). La base imponible del IS permite la regulación ajustes fiscales del resultado contable para incentivar las actividades de I+D e IT que ahora veremos: la libertad de amortización, la amortización acelerada y el régimen especial del *patent box*. Junto a estos incentivos fiscales que operan en la base, encontramos otros que permiten deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D e IT de la cuota íntegra del IS.

2.1. La libertad de amortización para elementos afectos y gastos de I+D e IT

En el régimen de estimación directa del IS, de aplicación generalizada, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable con los ajustes fiscales que derivan de los preceptos de la LIS (art. 10.3 LIS). Estos ajustes fiscales, en el tratamiento contable de los gastos relacionados con las actividades de I+D+i, son la libertad de

amortización y la amortización acelerada (Alonso Murillo, 2010: 66 y ss.). 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. Este beneficio opera sobre el resultado fiscal (base imponible), anticipando en el tiempo gastos fiscales, lo que significa que no reduce el IS, sino que simplemente lo difiere. La amortización libre permite, por tanto, amortizar más rápido a efectos fiscales el coste de adquisición del activo.

La libertad de amortización y la amortización acelerada incentivos indirectos a la I+D+i diferentes entre sí. El régimen de la libertad de amortización permite amortizar libremente el valor de determinados elementos y gastos corrientes (previa activación), mientras que la amortización acelerada es una herramienta que permite amortizar un activo de manera más rápida a lo previsto en la tabla de amortización. Cuando resulta aplicable la libertad de amortización, el sujeto pasivo puede deducirse el coste del activo, desde el momento de su puesta en funcionamiento, en el período que estime oportuno pudiéndose limitar a un único ejercicio fiscal. Además, puede deducirse con independencia de cuál sea la dotación contable a la amortización (Rubio Guerrero, 2010: 262).

Este estímulo fiscal presenta ventajas tanto para el contribuyente como para la Administración. En cuanto al primero, le otorga la oportunidad de diferir el gasto de amortización fiscal a un período posterior a fin de alargar la posibilidad de compensar las posibles pérdidas, lo que resulta favorable para todas las empresas, pero especialmente las que inician su actividad de inversión en I+D. Para la segunda supone la consecución del objetivo perseguido, esto es, el incremento de la inversión empresarial en I+D e IT, dado que para poder disfrutar de la reducción es requisito sine qua non la realización de inversiones en elementos de activo (Pastor Del Pino, 2008, 271-272).

Conforme al artículo 11.3.1º LIS, *“no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de*

lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”.

De los dos supuestos que recoge el artículo 12.3 de la LIS en los que se puede disfrutar de la libertad de amortización y amortización acelerada se refieren únicamente a las actividades de I+D. Se ha entendido, así, que el legislador no ha querido extender este incentivo fiscal a elementos, gastos o edificios afectos a actividades de IT (Alonso Murillo, 2010: 67), de lo que parece que se deriva un peor tratamiento de estas actividades frente a las anteriores. Es una tendencia extendida en la mayoría de los países de nuestro entorno, de la que España no es excepción, conferir un mejor tratamiento fiscal a las actividades de I+D (González Sabater, 2011: 83).

El supuesto contenido en la letra b) del artículo 12.3 LIS permite la libertad de amortización sobre los elementos del inmovilizado material e intangible que se encuentren afectos a actividades de I+D, a excepción de los edificios, que podrán amortizarse, de forma lineal, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a estas actividades. Dichos elementos podrán ser tanto nuevos como usados y no se exige un periodo mínimo de afectación.

Es incentivo fiscal potente, puesto que se considera gasto fiscal aquella cantidad que libremente decida la empresa con el límite del 100% del valor amortizable o del 10% del valor amortizable si se trata de un edificio, en lugar de la cantidad correspondiente a la amortización contable (Alonso Murillo, 2010: 67 y Calvo Vergez, 2010: 26).

El supuesto regulado en la letra c) del mismo precepto 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 amortización. La finalidad de esta prevención final es evitar una duplicidad del incentivo fiscal (Alonso Murillo, 2010: 69). Este apartado no exige el éxito de la actividad de I+D para permitir que se amortice libremente, y previa activación, los gastos corrientes ligados a un proyecto de I+D. Esto no es requisito que el proyecto de investigación resulte exitoso para beneficiarse del régimen de la libertad de amortización, sino siempre que exista

certeza de que el proyecto conseguirá los objetivos previstos (Romero Jordán *et al*, 2007: 144 y Gil García, 2017: 143).

En los supuestos de libertad de amortización previstos en la LIS, el contribuyente podrá optar libremente por deducir la amortización, total o parcialmente, sin atender a ningún método de amortización fiscal o contable, en cada uno de los períodos impositivos correspondientes a la vida útil del elemento, realizando el correspondiente ajuste extracontable negativo al resultado contable obtenido en el ejercicio y ello con independencia de que la base imponible del período impositivo, tras la aplicación de la libertad de amortización, pudiera resultar negativa. Dicha base imponible negativa, en su caso, podría ser compensada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.1 LIS.

Por otra parte, la amortización acelerada permite a la empresa amortizar fiscalmente un activo de forma más rápida que lo previsto en la tabla de coeficientes de amortización lineal. En el caso de los edificios, el artículo 12.3 b) LIS los excluye del régimen de la libertad de amortización y *“podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo”*, como ya se ha señalado, lo que supone una ventaja significativa con respecto a la amortización general de los edificios. Esto se puede constatar acudiendo a la tabla contenida en el artículo 12.1.a) LIS, donde podemos ver que los edificios industriales se amortizan a un coeficiente lineal máximo del 3% en un período de 68 años y los edificios de índole comercial, administrativa, de servicios o viviendas a un 2% durante 100 años.

Evidentemente, si los edificios están afectos a actividades de I+D solo parcialmente, se permite la amortización de esa parte. Igualmente en cuanto a los elementos de inmovilizado, respecto de los cuales no se dice expresamente, pero cabe entender que, aun no tratándose de una afectación exclusiva, podría amortizarse aquella parte que si estuviese afectada (Alonso Murillo, 2010: 69 y Gil García, 2017: 335).

Finalmente, conforme al art. 12.2 LIS, el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma. Y los ajustes extracontables negativos practicados como consecuencia de la aplicación de la libertad

de amortización revertirán, integrándose en la base imponible del IS, a medida que los elementos que hubieran dado lugar a la misma sean objeto de amortización o sean dados de baja del activo.

2.2. La reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles. El régimen del patent box

2.2.1. Recorrido legislativo del patent box

La redacción actual del artículo 23 LIS proviene del artículo 68 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. El nuevo tenor se justifica en el Preámbulo: *“En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se modifica la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles y su régimen transitorio, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE respecto a los regímenes conocidos como patent box, en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado nexus approach (criterio del nexo) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional”* (apdo. VII).

Según esto, la redacción actual se despliega, básicamente, en tres ámbitos. En primer término, el apartado 1 del art. 23 LIS —siguiendo las recomendaciones de la acción 5, que exige que el activo intangible sea digno de protección legal—, elimina de la lista de activos aptos para la aplicación del incentivo el *know-how* y los planos. Por el contrario, incorpora los modelos de utilidad, los certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, así como el software avanzado siempre que esté registrado y derive de actividades de investigación y desarrollo. En relación con los dibujos y modelos, que siempre estuvieron incluidos en el incentivo, ahora se exige que estén legalmente protegidos y que deriven de actividades de I+D e IT. Como vemos, se incluye el software dentro de los activos a los que el incentivo resulta de aplicación, pero la nueva redacción parece ser más restrictiva en cuanto a su aplicación. En segundo término, contiene una corrección técnica en cuanto a las rentas a las que resulta de aplicación. Se especifica que se trata de las rentas positivas y regula aquellos casos en los que, habiendo habido rentas

positivas a las que se les ha aplicado la reducción del 60%, posteriormente se han generado rentas negativas. El precepto prevé una suerte de reversión de la reducción aplicada, con el límite de la previamente disfrutada. De esta forma, se corrige un efecto no querido por el beneficio fiscal, esto es, que la reducción se aplique sobre un importe superior a la renta positiva obtenida durante el contrato de cesión del intangible. En último término, el tercer ámbito sería el régimen transitorio que introdujo para las cesiones y transmisiones de activos intangibles disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

Es esta la última modificación desde su introducción en el texto refundido 4/2004 de la LIS por la Disposición Adicional novena de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Si atendemos a Exposición de Motivos de citada la norma, su finalidad era 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 exterior. Ya en su momento se señaló que este incentivo fiscal era un gran desconocido con escasa aplicación práctica y que la brevedad del precepto provocó que los contribuyentes recurriesen con cierta asiduidad a la DGT en demanda de aclaraciones e interpretación de los ambiguos conceptos empleados (Pérez Pombo, 2013: 53).

La propia norma previó la posibilidad de que la medida propuesta pudiera ser calificada como una ayuda de Estado, por lo que señaló que la aplicación efectiva de dicho beneficio fiscal quedaría condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. La Comisión Europea autorizó el incentivo fiscal del artículo 23 LIS, al considerar que no constituye una ayuda de Estado, sino una medida de carácter general aplicable a la generalidad de las empresas en su Decisión COM (2008) 467 final, de 13 de febrero de 2008, respecto de la ayuda de Estado núm. 480/2007. En concreto, la Comisión Europea afirmó 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 [...]. El 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". Por ello, aunque la propia Comisión reconoció que algunas empresas podían beneficiarse de la medida más que otras, esto no suponía necesariamente que la medida sea selectiva y, al tratarse de una medida fiscal abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro (Moreno González, 2010: 557).

La primera modificación fue operada por el artículo 26 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. El apartado II del Preámbulo ofrecía una justificación fundamentada en tres patas: una, conseguir que el incentivo recaiga sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo, evitando posibles supuestos de ausencia de imposición no deseados; dos, ampliar la aplicación del régimen fiscal para los activos que se generen en la entidad cedente de forma sustancial y para los supuestos de transmisión de los activos intangibles; y tres, posibilitar la solicitud a la Administración tributaria acuerdos previos que versen sobre la calificación de los activos como válidos a efectos de este régimen fiscal así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con su cesión, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos, en aras a la seguridad jurídica.

La siguiente redacción del artículo 23 LIS, previa a la vigente, vino de la mano de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 que, mediante su artículo 62, introdujo una modificación en la forma de cálculo del incentivo fiscal de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el denominado internacionalmente *patent box*, con el objeto de adaptarla a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE (apdo. VII del Preámbulo).

La complejidad jurídica de la configuración de este incentivo fiscal parece justificar el gran número de consultas tributarias y el temor a su aplicación por la sensación de inseguridad jurídica. Por ejemplo, la DGT se vio obligada a aclarar ya en

2008 que, como “la normativa fiscal no establecía un concepto específico de activo intangible, se consideran válidos los criterios fijados en la norma contable y que los gastos de investigación y desarrollo podrán figurar contabilizados como gastos del ejercicio o proceder a su activación por la entidad que los lleve a cabo de acuerdo con los criterios contables señalados. Entendió, sin embargo, que esto no afectaba a su calificación como activos intangibles en la medida en que se cumple la definición de activo señalada” (contestación a la consulta tributaria V1299-08, de 19 de junio).

2.2.2. El actual contenido del patent box

El *patent box* (también conocido como *innovation box*, *intellectual property box*, o *IP box* y sus equivalentes en español, aunque menos frecuentes) es un beneficio fiscal consiste en una reducción en la base imponible para todas aquellas entidades que cumplan una serie de requisitos establecidos en el artículo 23.3 LIS.

Cualquier contribuyente del IS (y también del IRPF y del IRNR por la extensión ya comentada) que reúna los requisitos del precepto puede aplicar la reducción del artículo 23 LIS, con independencia de su tamaño, estructura o del sector en que opere. De hecho, como ya hemos adelantado, este es uno de los argumentos que amparan la compatibilidad de este precepto con el Derecho de la Unión Europea.

El *patent box* constituye, en términos generales, un régimen por el que se incentivan fiscalmente las rentas derivadas de la cesión o el uso de la explotación de ciertos activos intangibles (patentes, planos, fórmulas o procedimientos secretos, *know-how*, etc.) en el ámbito del IS (Casas Agudo, 2017: 110).

En una lista de carácter cerrado, el apartado 1 del artículo 23 LIS enumera los ingresos que pueden acogerse a la reducción: las rentas positivas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o la transmisión, de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D e IT, y software avanzado registrado que derive de actividades de I+D.

En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1. Esto se aplicará cuando las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se deberá integrar en su totalidad en la base imponible y, en ese caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1 (art. 23.2 LIS).

Para poder disfrutar de la reducción es necesario que se cumplan los requisitos recogidos en las letras a) a d) apartado 3 del artículo 23 LIS:

a) 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.

b) Que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que sea un Estado Miembro de la UE y acredite la existencia de motivos económicos válidos.

c) Que se diferencie la contraprestación correspondiente a la cesión y a contraprestaciones accesorias de servicios, cuando un mismo contrato incluya tales prestaciones.

d) Que la entidad registre contablemente los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

No podrán acogerse al beneficio fiscal las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o

científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, o de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1 (art. 23.5 LIS).

El *patent box* es un incentivo fiscal interesante que trata de apoyar no solo el desarrollo de las actividades de I+D e IT, sino también su futura explotación, el intercambio efectivo o la circulación de intangibles, así como el intercambio de conocimiento generado como consecuencia de la inversión en ellos (Pérez Pombo, 2013, 63 y De Haro Izquierdo, 2010: 7). El propio Ministerio de Ciencia e Innovación ha destacado que el régimen del vigente artículo 23 LIS ha cobrado importancia entre otras nuevas formas de estímulo a la I+D+i (MCINN, 2019: 10).

2.3. La deducción en la cuota por actividades de I+D e IT

Éste resulta, sin lugar a dudas, el incentivo fiscal de mayor importancia para fomentar la actividad innovadora de las empresas, ya que puede dar lugar a un importante ahorro fiscal de carácter definitivo. El artículo 35 LIS contiene una doble deducción que supone un incentivo directo a la I+D e IT, a diferencia de la libre amortización de elementos de inmovilizado material e intangible afectos a actividades de I+D+i del artículo 12.3 LIS (*vid. supra* apartado 2.1.) que también incentiva este tipo de actividades pero de manera indirecta (Gil García, 2017: 343).

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.

Uno de los principales problemas que encontramos para aplicar los incentivos fiscales a la I+D e IT reside en la propia definición de las actividades que se van a beneficiar de tales medidas y ello porque es frecuente que ambos conceptos se confundan entre sí (Aguilar Rubio, 2012b: 419). Tanto es así que la propia Comisión Europea apuntó la importancia de una definición clara de las actividades a las que se aplican estos incentivos (COM (2003) 226 final/2: 17). Para nosotros, en todo caso, cabe la posibilidad de que las actividades de I+D den lugar a un nuevo producto o proceso que sea susceptible de encajar en la noción de IT. No obstante, no serán

acumulables las deducciones en la cuota por ambos conceptos respecto de un mismo gasto o inversión, de manera que el contribuyente deberá elegir cuál de ellas se ajusta mejor a sus propios intereses (Ramos Prieto, 2017: 203).

2.3.1. *La deducción por realización de actividades de I+D*

A efectos fiscales se considera *investigación* la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Y 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 (art. 35.1.a LIS). Aunque el concepto legal se refiere sólo a productos y no a obtener nuevos conocimientos para el desarrollo de servicios, se admite, vía interpretativa, su aplicación a los mismos (DGT, contestación a la consulta núm. V0086-00, de 9 de octubre).

Dentro de estas actividades se incluyen expresamente:

- 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. La DGT resolvió que la razón que justifica la inclusión de estos gastos en la deducción radica en que el prototipo se encuentra en un estado previo al producto definitivo, que sirva de muestra para la verificación de sus condiciones y cualidades técnicas que pongan de manifiesto sus posibilidades de aplicación y, en su caso, las divulgue de cara a su lanzamiento en el mercado. Por supuesto, no podrá considerarse actividad de I+D la creación de prototipos que no impliquen ninguna innovación (contestaciones a las consultas núm. V0077-00, de 4 de septiembre y núm. V0028-01, de 7 de mayo).

- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. Se considera I+D la actividad de diseño y elaboración del muestrario en cuanto tenga por objeto el lanzamiento de nuevos productos, en el sentido de introducción en el mercado del producto. Aunque la novedad del producto no tiene

que derivar, necesariamente, de un proceso previo de I+D, no puede ser meramente accidental, sino esencial, cosa que sucede con la «incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o resultantes de mezclas o combinaciones de materiales ya existentes con objeto de crear un producto nuevo» (DGT, contestación a la consulta núm. V0077-00, de 4 de septiembre).

- La concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo. La inclusión incompleta del software en el concepto de I+D, tiene efectos en el momento de aplicar la deducción. En concreto, habrá que excluir los gastos relativos a las actividades de mantenimiento del software, aislando únicamente aquellas partes que se consideren software avanzado y que, al tener cabida en la definición de I+D, se beneficiarán de la deducción (Gil García, 2017: 349).

Y quedan excluidas, también de forma expresa, las actividades de I+D e IT las siguientes (art. 35.3.a, b y c):

- Las que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa, por ejemplo, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de los productos (DGT, contestación a la consulta núm. V0065-01, de 25 de julio).

- Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.

- La exploración, el sondeo o prospección de minerales o hidrocarburos.

- La explotación, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

El importe de la deducción se calcula mediante la aplicación de los porcentajes legales a la base de la deducción. Esta se integra no sólo por el importe de los gastos de I+D, sino también por las inversiones en inmovilizado afecto a tales actividades, salvo inmuebles y terrenos. Para que sean deducibles los gastos, deben cumplir tres requisitos:

1º Estar directamente relacionados con las actividades de I+D y aplicarse directamente a su realización, incluidas las amortizaciones de las inversiones afectas a

las mismas, pero sin incluir costes indirectos ni los que pueden considerarse como gastos generales (DGT, contestaciones a las consultas núm. V0114-09, de 20 de enero y V3203-15, de 21 de octubre).

2º Corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3º Y constar específicamente individualizados por proyectos (podrían ser proyectos de distintas filiales de un grupo multinacional, de acuerdo con la consulta anterior).

La base de la deducción se disminuirá en el importe de las subvenciones que la entidad hubiera recibido para desarrollar tales actividades (art.35.1.b LIS). Tiene sentido, puesto que esta norma impide que el sujeto obtenga el doble beneficio que supondría percibir la subvención y practicar después la deducción en la cuota por los gastos que se han financiado con cargo a la misma (Bahía Almansa, 2010: 178).

La previsión normativa para calcular la cuantía de la deducción establece la aplicación de los siguientes porcentajes:

- El desarrollo de actividades de I+D da derecho a deducir de la cuota íntegra el 25% de los gastos generados por este tipo de actividades en el período impositivo de que se trate.
- 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, la deducción será del 42% sobre ese exceso.

La deducción en cuota del 25% de los gastos en I+D está basada en el volumen o en la cantidad total de gastos destinados a I+D en un determinado período impositivo; evidentemente, esta deducción cubre el gasto (o parte del mismo) realizado en I+D, pero no está contribuyendo a la generación de I+D nueva o adicional. Sin embargo, la regla suplementaria de aplicar el 42% sobre el exceso de gastos se aproxima a un incentivo basado en el incremento; pues, cabe entender ese aumento del gasto como un incremento en la producción de I+D (Gil García, 2017: 348). Esta medida prima el

esfuerzo inversor sostenido en la realización de actividades de I+D (Alonso Murillo, 2010, 80).

Esta previsión plantea al menos dos problemas relativos al cómputo de las subvenciones. La duda consiste en determinar si, una vez hallada la media de los dos años anteriores y el gasto del ejercicio, ambas cifras deben reducirse, antes de efectuar la comparación, en el importe de las subvenciones percibidas en cada período e imputadas como ingreso. La otra posibilidad consiste en calcular el exceso sin tener en cuenta las subvenciones. Como resultado, se obtendrá una base de deducción dividida en dos tramos, el importe coincidente y el incremento de gasto, debiendo reducirse cada uno de ellos, proporcionalmente, el importe de las subvenciones percibidas en el período impositivo e imputado como ingreso. La DGT se ha inclinado por la primera opción porque, en su opinión, atiende mejor a la finalidad de la norma, que no es otra que la de premiar el incremento real del esfuerzo inversor realizado con cargo al sujeto pasivo (contestación a la consulta núm. 1468- 97, de 2 de julio de 1997).

- Se practicará una deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

La DGT aclaró las dos cuestiones que plantea esta regla: respecto al concepto de investigador cualificado, *“puede entenderse como investigador cualificado, el profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos. Por tanto, no tendrían esta consideración aquellos técnicos y personal asimilado que participan en la actividad de investigación y desarrollo ejecutando tareas bajo la supervisión de los investigadores, así como el personal de apoyo y el personal administrativo”*. Y acerca de la condición de adscripción en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo *“debe entenderse que durante todo el tiempo que dure, dentro del período impositivo, el proyecto de investigación y desarrollo, la actividad desarrollada por el personal investigador para la consultante debe hacerse en exclusiva para ejecutar dicho proyecto”* (contestación a la consulta núm. V2307-09, de 15 de octubre).

- Por último, será deducible el 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (que pueden ser adquiridos en propiedad o en régimen de arrendamiento financiero), excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D y que permanezcan en el patrimonio empresarial, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad prevista en la realización de actividades de I+D.

Esta medida pretende evitar adscripciones transitorias de elementos de activo fijo a actividades de I+D de carácter ficticio, con el fin de beneficiarse de forma fraudulenta de esta deducción (Aguilar Rubio, 2012b: 423).

2.3.2. *La deducción por realización de actividades de IT*

Se define la *innovación tecnológica* a efectos fiscales 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 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 (art. 35.2.a LIS). Como hemos apuntado, aunque el artículo. 35 las regule de forma separada, no resulta fácil precisar la distinción entre I+D e IT ni siquiera partiendo exclusivamente de estas definiciones. De ellas se extraen, en principio, sólo dos diferencias: una, que la IT hace referencia a la obtención de un resultado, mientras que eso no sucede respecto a la I+D; y dos, que la IT precisa que la novedad perseguida se produzca en el ámbito tecnológico del proceso o producto (Rodríguez Márquez y Martín Fernández, 2003: 681).

La base de la deducción está constituida por los gastos del período impositivo por los siguientes conceptos (art. 35.2.b LIS):

- Actividades de diagnóstico tecnológico, con independencia del resultado en el que culminen.
- 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.

Al igual que para las actividades de I+D, se consideran gastos de IT los realizados por el contribuyente 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 IT 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. Al igual que en el caso anterior, la base de la deducción se disminuirá en el importe de las subvenciones que la entidad hubiera recibido para desarrollar tales actividades.

El porcentaje general de deducción previsto para actividades de IT es más bajo que el establecido para las actividades de I+D. La realización de actividades de IT dará derecho a practicar una deducción del 12% sobre los gastos efectuados en el período impositivo en cuestión. Por ejemplo, en el caso de una entidad cuyo objeto es la fabricación y comercialización de productos textiles, la base de la deducción vendrá constituida por los gastos del período realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con la elaboración del muestrario. En este sentido cabe incluir los gastos realizados para la fabricación del muestrario (costes de diseño, patronaje, mano de obra, etc.) siempre que sean necesarios para dar a conocer en el mercado los productos de la colección de la entidad (contestación a la consulta DGT V1543-06, de 18 de julio).

No obstante lo dicho, con efectos para los períodos impositivos iniciado dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción se incrementó en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio

de 2020, consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Así lo establece el artículo 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre. Se trata de una medida que afecta positivamente a empresas fabricantes de vehículos y la lógica que subyace a esta medida es apoyar a las empresas del sector, más aún a raíz de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, dando un mayor impulso a este tipo concreto de actividades, cuya aplicación queda condicionada a la obtención de un informe motivado sobre la calificación de la actividad como IT, en los términos establecidos en la letra a) del artículo 35.4 LIS.

En cuanto a su aplicación, el propio apartado 2.b) del artículo 35 establece algunas limitaciones. Por un lado, el ordinal 3º dispone que no darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente y que la base correspondiente a este concepto no podrá superar el millón de euros. Se han apuntado los problemas que presentan ambas: la primera, porque puede impedir la deducción sin un motivo suficiente, ya que resulta habitual en los grupos empresariales que las actividades de IT se centralicen en una de las empresas del grupo y se distribuyan sus costes entre todas ellas y, la segunda, porque no aclara como proceder cuando las cantidades satisfechas superan el millón de euros (Calvo Vergez 2010: 91). Por otro lado, el ordinal 4º, regula que no darán derecho a deducción los gastos correspondientes a la implantación de normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

2.3.3. *Aspectos comunes aplicables a ambas deducciones por realización de actividades de I+D y de IT*

Bajo la rúbrica de *Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo*, el apartado 1 del artículo 39 LIS apunta, en primer lugar, las deducciones a la I+D e IT del artículo 35 LIS, se practicarán después de haberse realizado las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32 LIS) y bonificaciones (arts. 33 y 34 LIS). Por otra parte, las deducciones de I+D e IT generadas anualmente se pueden

aplicar en la liquidación del IS correspondiente, pero hasta un límite en la cuota íntegra minorada. Concretamente, el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (las recogidas en los arts. 35 a 38 LIS), que se hayan aplicado en el período impositivo, *“no podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley, que corresponda 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 internacional y las bonificaciones”*. El artículo 39.2 LIS señala que en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen general del impuesto o el tipo de gravamen tipo incrementado del 30% (de aplicación a entidades de crédito, de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, en virtud del del art. 29.6 LIS), las deducciones por I+D e IT podrán, opcionalmente, quedar excluidas de este límite y aplicarse con un descuento del 20% de su importe.

En segundo lugar, que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota correspondientes a deducciones por I+D e IT no se pierden, podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los dieciocho años inmediatos y sucesivos. Señala el precepto que *“el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación; b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas”*. A pesar de ello, en determinadas circunstancias, este aplazamiento para aplicarse las deducciones generadas en años anteriores puede no resultar atractiva. Es decir, el incentivo y, en consecuencia, la actividad que se pretende fomentar pierde atractivo y estímulo. Es el caso, por ejemplo, de empresas intensivas en I+D e IT, que generan anualmente más deducciones de las que se pueden aplicar, o

bien en los casos de empresas jóvenes, o también *start-ups*, en situaciones de crisis económica o con bajos o nulos beneficios (Gil García, 2017: 318).

El segundo párrafo artículo 39.2 LIS prevé la posibilidad de aplicar las deducciones por actividades de I+D e IT hasta que absorban la totalidad de la cuota y, en su caso, obtener la devolución del exceso, siempre que se cumplan los requisitos en él mismo establecidos. En concreto, permite que la empresa pueda aplicarse las deducciones por I+D e IT generadas hasta el 100% de la cuota íntegra minorada y que, en el caso de que aun quedase deducción pendiente de aplicar, pueda solicitar su abono a través de la declaración del IS. El importe de la deducción aplicada o abonada en el caso de las actividades de IT no podrá superar conjuntamente el importe de un millón de euros anuales, mientras que la deducción aplicada o abonada por las actividades de I+D e IT no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los tres millones de euros anuales (art. 39.1 in fine LIS). Ambos límites se aplicarán a todo el grupo empresarial según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, independientemente de su residencia y la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En caso de insuficiencia de cuota, por tanto, el contribuyente puede solicitar su abono con las siguientes condiciones:

a) Que haya transcurrido, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D e IT no ha de verse reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta los 24 meses siguientes

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de I+D e IT o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades – excluidos los inmuebles– en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o solicitud del abono (art. 39.2.c LIS).

d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad de I+D e IT o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

Por último, señala que, adicionalmente, en el supuesto de que los gastos en I+D del período impositivo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción del artículo 35.1 LIS generada en ese período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del artículo 39.1 LIS y aplicarse o abonarse con un descuento del 20% de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, hasta un importe adicional de dos millones de euros.

La DGT consideró que, aplicadas las deducciones del apartado primero del artículo 39 LIS, se aplicarán las deducciones por I+D e IT con un descuento del 20% sin que resulte de aplicación el límite previsto en el citado apartado. Y se podrá solicitar la devolución del exceso en el caso de que la cuota del IS del período sea de un importe inferior al 80% de esas deducciones (contestación a la consulta V0290-16, de 26 de enero).

Las actividades de I+D e IT pueden ser realizadas por el propio contribuyente o por un tercero (art. 35.1.b y 2. LIS). El encargo puede efectuarse individualmente o en colaboración con otras entidades. En todo caso, se exige que la actividad se desarrolle en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. El derecho a la deducción lo ostenta la empresa que encarga el proyecto y no quien lo realiza materialmente.

Esto es, cuando una entidad paga por la realización de actividades consideradas como investigación, incluso a otra entidad vinculada, adquiriendo la titularidad o derecho sobre los resultados obtenidos, será ésta la que se podrá practicar la deducción por los gastos efectuados, puesto que la entidad que realiza materialmente la actividad de I+D, facturándola a otra entidad, ya no incurre en gastos de investigación y desarrollo propios, sino que con dicha actividad obtiene ingresos de su

explotación y, consecuentemente, no tendrá derecho a practicar ninguna deducción por actividades de I+D, ni sus gastos por el personal investigador serán susceptibles de servir para la aplicación de una deducción adicional (DGT, contestación a las consultas V2213-14, de 8 de agosto y 0777-00, de 5 de abril).

Para finalizar, debido a la dificultad inherente a la aplicación e interpretación de estas normas, el apartado 4 del artículo 35 LIS, con la finalidad de procurar a los agentes económicos un marco de seguridad jurídica, les permite:

Por una parte, aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación (a partir de la Ley 4/2008) o por un organismo adscrito a éste que tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria (letra a). Sin embargo, las calificaciones como I+D o IT de dicho informe no implica necesariamente que todos los gastos realizados puedan formar parte de la base de la deducción pues deben reunir los requisitos de la norma fiscal (contestación a la consulta núm. V1957-07, de 24 de septiembre de 2007). Por otra parte, presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria (letra b), en función de la regulación contenida en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Y por último, 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 IT (letra c) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91 LGT).

3. LOS INCENTIVOS FISCALES EN OTROS IMPUESTOS

Aunque, como hemos visto, los incentivos fiscales a la I+D e IT se centran básicamente en el IS, podemos encontrar medidas puntuales en otros impuestos, fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) e Impuesto sobre el valor Añadido (IVA), aunque también en algunos otros de menor relevancia dentro del sistema impositivo como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

3.1. Los incentivos aplicables a las rentas obtenidas por la realización de actividades de

I+D e IT en el IRPF y en el IRNR

Un primer tipo de medidas que regula 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 (LIRPF) son las que intentan establecer beneficios fiscales a favor de los investigadores. Entre ellas contamos las que establecen exenciones de las que pueden beneficiarse becas y premios.

En cuanto a las becas, la letra j) del artículo 7 de la LIRPF, dedicado a las rentas exentas, distingue tres tipos de becas cubiertas por la exención:

a) Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. La DGT se ha encargado de interpretar restrictivamente esta exención por lo que su aplicación está siendo más limitada de lo que en principio se pudiera prever. Así, de las Consultas de 27 de junio de 2005, núm. V1235-05; de 1 de septiembre de 2006, núm. V1716-06; de 16 de octubre de 2006, núm. V2040-06; o de 23 de octubre de 2006, núm. V2094-06, entre otras, se colige que:

1. ^º La entidad debe ser una entidad sin fines lucrativos que tribute por el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002.
2. ^º La beca debe concederse para realizar estudios reglados.
3. ^º Las becas para realizar estudios de tercer ciclo deben tener por objeto estudios de doctorado.
4. ^º Se excluyen de la exención las relaciones laborales que puedan existir entre las entidades que concedan las becas de investigación y los trabajadores que presten servicios en ellas.

b) Las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real

Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación. El Estatuto establece actualmente un sistema que combina dos períodos: uno de dos años de beca y otros dos años de contrato laboral condicionado a superación del período de beca y a la obtención de Diploma de Estudios Avanzados. Así configurada la formación del investigador, la exención sólo es aplicable a la beca de investigación y no al contrato laboral.

c) Las becas otorgadas por las entidades sin fines lucrativos con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades. Lo más destacable respecto a esta regulación es la ausencia de referencia a becas otorgadas por entidades distintas a las consideradas sin fines lucrativos a efectos de la Ley 49/2002 y que no puedan acogerse al Estatuto del personal investigador en formación determina que la exención no se aplique en estos supuestos. De cualquier modo, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 214/1994, dio carta de naturaleza a la exención de las becas públicas en detrimento de las privadas (Ruiz Garijo, 2000).

Por lo que respecta a los premios, la LIRPF sólo incluye la genérica referencia a la exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios Príncipe de Asturias, en sus distintas modalidades. El desarrollo de este precepto lo lleva a cabo el art. 3 del Reglamento del IRPF) que establece los requisitos para el disfrute de la exención. Fuera de los supuestos que cumplan los requisitos contenidos en este precepto, los premios serán, a efectos del impuesto, rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas, según se incorpore en sus bases la cesión de los derechos de explotación o suponga una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos, respectivamente, aplicándose, por tanto, las reglas de tributación por IRPF.

Aparte de la regulación de las becas y premios, podrían resultar aplicables a los investigadores transfronterizos tanto la exención a favor de los trabajadores desplazados al extranjero sin pérdida de residencia del artículo 7.p) de la LIRPF, como el régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a España por razón de

trabajo del artículo 93 de la misma Ley. Asimismo, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y determinen el rendimiento neto de dichas actividades en el régimen de estimación directa, normal o simplificada, pueden aplicar los incentivos y las deducciones específicamente previstas para las actividades de I+D e IT en la LIS.

Por tanto, la segunda medida de aplicación a la tributación en el IRPF es la que supone una reducción del 50% a favor de determinados activos intangibles utilizado en las actividades de I+D e IT. De este estímulo fiscal pueden beneficiarse las personas físicas que, en el desempeño de una actividad económica, obtienen ingresos procedentes de ciertos activos intangibles, tal y como prevé el *patent box* del artículo 23 de la LIS. Y ello es así porque las rentas por la cesión y transferencia de tecnología y por la explotación de los derechos de propiedad intelectual se consideran rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, el rendimiento neto debe determinarse atendiendo a las reglas del IS (art. 28.1 LIRPF).

La última medida que cabe mencionar es la que se refiere a la deducción por gastos e inversiones en I+D e IT. En este caso, según el artículo 68.2 de la LIRPF, la deducción contemplada en el artículo 35 de la LIS, tratada anteriormente, resulta de aplicación al IRPF a favor de las personas físicas que realizan una actividad económica y que tributan mediante el régimen de determinación directa de la base imponible en sus modalidades normal y simplificada.

En cuanto al IRNR, los contribuyentes que tengan un establecimiento permanente en el territorio español también pueden aplicar los incentivos y las deducciones específicamente previstas para las actividades de I+D e IT en la LIS, porque determinarán sus rentas netas conforme las disposiciones del régimen general del IS, sin perjuicio de las especialidades previstas en el artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR) y porque también podrán aplicar las deducciones en la cuota previstas en la LIS para la realización de determinadas actividades, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS.

3.2. Los incentivos fiscales a la I+D e IT en el IVA

Las actividades de I+D no están amparadas por una exención objetiva en el IVA, lo que tiene resultados negativos que suponen un incremento del coste para las empresas que invierten en I+D e IT. Esta ausencia resulta poco coherente con el contenido de la Comunicación de 2006 de la UE que indica que se deben estudiar medidas en la tributación de las actividades de I+D e IT en el IVA (Ruiz Garijo, 2010, 418). Ello conlleva que su gravamen dependa de la forma jurídica en que se configuren los sujetos que las realizan.

De lo dicho se deduce que la realización de actividades de I+D e IT por un empresario o profesional tributará en el IVA salvo que resulte de aplicación alguna exención específica o algún supuesto de no sujeción de los que se regulan a lo largo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Entre las exenciones que pueden resultar aplicables en el ámbito de la I+D e IT destacan:

a) Dentro de las exenciones en operaciones interiores del artículo 20 de la LIVA: la exención a favor de entregas e importación de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (apdo. 1.4).

b) Dentro de las exenciones a determinadas importaciones del Capítulo III del Título II de la LIVA:

- Las importaciones, a título gratuito, de animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorios y de sustancias biológicas y químicas procedentes de países terceros, siempre que unos y otras se importen por establecimientos públicos, o servicios dependientes de ellos, que tengan por objeto esencial la enseñanza o investigación científica, o, previa autorización, por establecimientos privados dedicados también esencialmente a las mismas actividades (art. 40 LIVA).

- Las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos cuando se destinen a organismos o laboratorios autorizados por la Administración, para su

utilización exclusiva en fines médicos o científicos con exclusión de toda operación comercial; cuando se presenten en recipientes provistos de una etiqueta especial de identificación; y cuando la naturaleza y destino de los productos se acredite en el momento de la importación mediante un certificado expedido por organismo habilitado para ello en el país de origen (art. 41 LIVA).

- Las importaciones de muestras de sustancias para el control de calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos, autorizadas por la Organización Mundial de la Salud, cuando se importen por entidades autorizadas para recibir dichos envíos con exención (art. 42 LIVA).

- Las importaciones de bienes destinados a ser objeto de exámenes, análisis o ensayos para determinar su composición, calidad u otras características técnicas con fines de información o de investigaciones de carácter industrial o comercial. Sólo alcanzará a la cantidad de los mencionados bienes que sea estrictamente necesaria para la realización de los objetivos indicados y quedará condicionada a que los mismos sean totalmente consumidos o destruidos en el curso de las operaciones de investigación. No obstante, la exención se extenderá igualmente a los productos restantes que pudieran resultar de dichas operaciones si, con autorización de la Administración, fuesen destruidos o convertidos en bienes sin valor comercial, abandonados en favor del Estado libres de gastos reexportados a un país tercero (art. 49 LIVA).

En cuanto a los supuestos de no sujeción recogidos en la LIVA, el artículo. 7.8 — que establece que no están sujetas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria— se puede aplicar a las actividades de I+D cuando un ente público realiza directamente un proyecto de investigación con cargo a transferencias corrientes y de capital (Ruiz Garijo, 2010: 421-425).

Nada de lo que hemos expuesto hasta ahora cambiaría por el hecho de que fuera una Universidad la que interviniera puesto que la LIVA no recoge exenciones de tipo subjetivo a favor de las actividades de investigación realizadas por éstas.

3.3. Los incentivos fiscales a la I+D e IT en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados

Este impuesto puede gravar dos situaciones de transmisión onerosa de bienes con incidencia en la I+D e IT: una, la de inmuebles situados en parques tecnológicos; y otra, la de algunos derechos de propiedad industrial e intelectual.

Respecto de la primera, algunas autonomías han aprobado un tipo reducido que supone una bonificación fiscal. Aunque en principio es una operación que estará sujeta a IVA siempre que se efectúe por un empresario o profesional, se encuentran exentas del pago de este tributo, según el artículo 20.1 LIVA, las segundas o ulteriores entregas cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación y, en tanto no se renuncie a la exención, o no se realicen por un empresario o profesional, tributarán en el ITPAJD al tipo general del 7%. No obstante, como se ha indicado, algunas Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias normativas cedidas por el Estado, han aprobado tipos reducidos para este supuesto.

Sólo están exentos del pago de este impuesto el Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos y a las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo de dicha Ley (art. 45 TRLITPAJD).

3.4. Incentivos fiscales a la I+D e IT en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD) bonifica la transmisión lucrativa de tecnología por donación o herencia siempre y cuando ésta forme parte de una empresa individual.

En concreto, este precepto (en su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social) establece que en los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido

el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible —con independencia de demás reducciones que procedan—, una reducción del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

4. LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Se regulan en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002). En su la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD 16, señala que los incentivos fiscales previstos en el Título III de esta ley serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan a favor de las universidades públicas y los OPIs dependientes de la Administración General del Estado, entre otros.

El listado de donativos, donaciones y aportaciones deducibles son los que recoge el artículo 17 Ley 49/2002.

El artículo 20 Ley 49/2002 establece una deducción del 35% en la cuota íntegra del IS, ya minorada por las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32 LIS) y bonificaciones (arts. 33 y 34 LIS). Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. El párrafo 2º del artículo. 20.1 Ley 49/2002, introducido por el apartado segundo de la disposición final quinta de la LIS, dispone que, si durante los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad alcanzará el 40%. El artículo 20.2 de la misma norma establece un límite respecto a la base de la deducción, que no podrá

exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan ese límite podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.