

GUÍA de INCENTIVOS FISCALES para la CIENCIA y la TECNOLOGÍA

2002

Deducciones fiscales contempladas en la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (incluye las actualizaciones establecidas en la Ley 20/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social).



**MINISTERIO
DE CIENCIA
Y TECNOLOGÍA**

Paseo de la Castellana, 160.
28071 Madrid
www.mcyt.es

AUTORES

Equipo de expertos fiscales:
Miguel Cruz
Faustino García,
José Elías Tomé,
Elena Ferrer-Sama

Equipo de expertos técnicos:
Carlos Mas,
Benigno Lacort



**MINISTERIO
DE CIENCIA
Y TECNOLOGÍA**

Paseo de la Castellana, 160. 28071 Madrid
Tels.: 91.349 51 29 / 4968 / 4000
Fax.: 91.349 44 85
www.mcyt.es

NIPO: 400-02-008-3
I.S.B.N.: 84-7474-978-6
D.L.: M. 14.575-2002
Impresión: CP/MCYT
Maquetación y diseño
de cubierta e interiores: A. L. G.
ECPMCYT: 1/0402

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	9
2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA	13
2.1. ASPECTOS TEÓRICOS	13
2.1.1. El cálculo de la deducción por gastos	13
2.1.1.1. La base de la deducción por gastos	13
2.1.1.1.1. Aspectos generales	13
2.1.1.1.1.1. Actividades de investigación y desarrollo	13
2.1.1.1.1.2. Actividades de innovación tecnológica	15
2.1.1.1.1.3. Requisitos comunes a los gastos incluíbles en la base de deducción por gastos de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.	18
2.1.1.1.2. Los gastos incurridos en el extranjero	23
2.1.1.1.3. Los gastos subcontratados	25
2.1.1.1.4. Los gastos subvencionados	26
2.1.1.2.- Los tipos de la deducción por gastos	28
2.1.1.2.1. Actividades de investigación y desarrollo	28

2.1.1.2.2. Actividades de innovación tecnológica	29
2.1.1.3. La deducción adicional por gastos de investigación y desarrollo	29
2.1.2. El cálculo de la deducción por inversiones	31
2.1.2.1. La base de la deducción por inversiones ..	31
2.1.2.2. El tipo de la deducción por inversiones	32
2.1.3. La aplicación de la deducción	32
2.1.3.1. Los límites de la cuota	32
2.1.3.2. Tratamiento de los excesos	33
2.1.3.3. Incompatibilidades	35
2.1.4. Los procedimientos de confirmación con la Administración	36
2.1.4.1. Introducción	36
2.1.4.2. La consulta vinculante con la Administración Tributaria	36
2.1.4.2.1.- El procedimiento	36
2.1.4.2.2.- La resolución	37
2.1.4.3. El acuerdo previo de valoración con la Administración Tributaria	38
2.1.4.3.1. El procedimiento	38
2.1.4.3.2. La resolución	39
2.1.4.4. Otras formas de contrastar los criterios aplicados	39
2.1.5. Incentivo adicional. La libertad de amortización fiscal	40
2.1.5.1. Aspectos generales. Los activos afectos ..	40
2.1.5.2. Aplicación del beneficio. Los ajustes fiscales	41
2.1.5.3. La enajenación de los activos afectos	42
2.2. ASPECTOS PRÁCTICOS	43
2.2.1. Identificación de actividades	43
2.2.1.1. Evaluación general	43

2.2.1.2. La investigación	44
2.2.1.3. El desarrollo	46
2.2.1.4. Actividades asimiladas a investigación y desarrollo	47
2.2.1.5. La innovación tecnológica	49
2.2.1.6. Actividades excluidas de la deducción	52
2.2.1.7. El caso especial del software	58
2.2.2. Identificación de proyectos	66
2.2.2.1.- La memoria técnica	67
2.2.2.1.1. Los objetivos	70
2.2.2.1.2. Descripción técnica del proyecto	72
2.2.2.1.3. Indagación original y novedad tecnológica del producto, proceso o sistema	74
2.2.2.1.4. Identificación de personal adscrito al proyecto	76
2.2.2.1.5. Las fases del proyecto	80
2.2.2.1.6. Los resultados del proyecto	83
2.2.2.2. La memoria económica	85
2.2.2.2.1. Presupuesto de recursos externos e internos	86
2.2.2.2.2. Los gastos directos. Criterios de imputación	89
2.2.2.2.2.1. Los gastos de personal	94
2.2.2.2.2.2.- Los materiales	96
2.2.2.2.2.3.- Los servicios	99
2.2.3.- El registro de proyectos	102
2.2.4.- La contabilización	103
2.2.4.1. Aspectos generales	104
2.2.4.2. Agrupación contable de gastos por proyectos	105
2.2.4.3. Capitalización de gastos. Inmovilizado inmaterial	106

2.2.4.3. Registro contable del inmovilizado material e inmaterial	108
3. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN	109
3.1. ASPECTOS TEÓRICOS	109
3.1.1. Sujetos con derecho a la deducción	110
3.1.2. El cálculo de la deducción	113
3.1.2.1. La base de la deducción	113
3.1.2.2. El tipo de la deducción	119
3.1.3. La aplicación de la deducción	119
3.1.3.1. Los límites de la cuota	119
3.1.3.2. Tratamiento de los excesos	120
3.1.3.3. Incompatibilidades	121
3.1.4. Incentivo adicional. Deducción por gastos de formación profesional	121
3.1.4.1. Deducción por gastos de formación profesional	122
3.1.4.2. Ampliación del concepto de gastos de formación profesional	124
3.1.4.3. Exclusión del concepto de retribución en especie	130
3.2. ASPECTOS PRÁCTICOS	131
3.2.1. Identificación de inversiones y gastos afectables a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	131
3.2.1.1. Acceso a internet	132
3.2.1.2. Presencia en internet	132
3.2.1.3. Comercio electrónico	133
3.2.1.4. Incorporación de las tecnologías de la información y de la comunicación a los procesos empresariales	133

4. OTROS INCENTIVOS FISCALES	135
5. NORMATIVA	141
5.1. NORMATIVA BÁSICA	145
5.1.1. Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica	141
5.1.2. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	148
5.1.3. Deducción por gastos de formación profesional	149
5.1.4. Normas comunes	150
5.2. NORMATIVA COMPLEMENTARIA	152
5.2.1. Fiscal	152
5.2.2. Contable	153
5.2.3. Otras normas	161
6. DIRECCIONES DE INTERÉS	165

1. INTRODUCCIÓN

Las políticas de Ciencia y Tecnología constituyen un elemento de primordial importancia en el desarrollo de las sociedades modernas, porque hay una relación directa entre la capacidad de innovación de un país y su competitividad. Además, son políticas horizontales que pueden y deben contribuir al desarrollo de las diferentes políticas públicas sectoriales (educación, salud, medio ambiente, etc.) y a mejorar el bienestar y la calidad de vida de los ciudadanos, objetivo último de todas las políticas públicas.

La misión de la Administración General del Estado debe ser, por una parte, la de fortalecer la investigación básica como elemento fundamental para contribuir solidariamente a la generación de conocimiento, base de todo desarrollo a largo plazo y, por otra parte, la de crear un clima favorable para que las empresas se incorporen plenamente a la cultura de la innovación tecnológica con el fin de incrementar su competitividad. La importancia de la política de investigación y desarrollo ha sido repetidamente puesta de manifiesto en los últimos años, con el objetivo de consolidar un crecimiento sostenido a largo plazo que contribuya al desarrollo económico. El incremento del presupuesto público debe contribuir también a estimular la participación de la iniciativa privada en actividades de investigación y desarrollo. En este aspecto, se trata de corregir, e incluso invertir, la tendencia descendente del esfuerzo empresarial en investigación y desarrollo, que ha llegado a suponer en 1997 menos del 50% del total del gasto español. Para ello se han de articular políticas que, favoreciendo en general las actividades de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (investigación, desarrollo e innovación tecnológica), coordinen mejor las tareas científico-tecnológicas de los sectores público y privado, y logren no sólo reforzar la calidad de la investigación sino también el valor de sus aplicaciones.

Este último objetivo debe recibir especial atención, puesto que el Sistema español de Ciencia - Tecnología - Empresa se caracteriza, como en general el de toda Europa, por unos niveles insuficientes de aplicación práctica de los conocimientos obtenidos de la investigación, dando lugar a la denominada «paradoja europea». Es imprescindible rentabilizar en nuestros sectores productivos el esfuerzo colectivo que se realiza en investigación aplicada. Todo ello, obviamente, sin olvidar la importancia capital de la investigación básica, que es fuente inagotable de ese conocimiento que se pretende rentabilizar.

La Ley 13/1986, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, estableció el Plan Nacional de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico para el fomento y la coordinación general de la investigación científica y técnica que corresponde al Estado, y creó la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología (CICYT) como órgano de planificación, coordinación y seguimiento del Plan Nacional. El Plan Nacional estaba así concebido como un mecanismo integrador que debía fijar los grandes objetivos en investigación y desarrollo para períodos plurianuales y ordenar las actividades dirigidas a su consecución en programas a realizar por los distintos Departamentos ministeriales con responsabilidades en la materia.

El esfuerzo realizado desde la aprobación del primer Plan Nacional en 1988 ha fortalecido notablemente el Sistema español de Ciencia-Tecnología-Empresa, elevando la capacidad del sistema público de investigación y desarrollo y su apertura hacia los sectores productivos. Sin embargo, en la práctica, el Plan Nacional de investigación y desarrollo sólo ha integrado una parte de las actuaciones de la Administración General del Estado y, por lo tanto, sólo una parte de dichas actuaciones ha estado sometida a las tareas de planificación, coordinación y seguimiento que corresponden a la CICYT. Esta situación ha dificultado la existencia de una estrategia global en la política de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

Asimismo, en el nuevo contexto de integración europea que supone la Unión Económica y Monetaria y en el escenario actual de crecimiento de la economía española, España debe seguir incrementando la inversión en actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológi-

ca, y hacer un esfuerzo especial de convergencia para mejorar su posición en el escenario europeo de la ciencia y la tecnología, buscando la sinergia con las actuaciones del Programa Marco de investigación y desarrollo y de los Fondos Estructurales de la Unión Europea.

El Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica para el período 2000-2003 corresponde, con este nuevo nombre, al concepto de Plan Nacional definido en el capítulo I de la Ley 13/1986. Su cambio de denominación responde al objetivo de definir una estrategia global que incluya todas las actuaciones públicas gestionadas por los diferentes Departamentos ministeriales con competencias en investigación y desarrollo y que se financian con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o mediante otros recursos extrapresupuestarios (fondos estructurales de la Unión Europea, recuperaciones de créditos a empresas, etc.), y comprende, por tanto, todas las actuaciones en este ámbito, desde la investigación básica hasta la innovación tecnológica. La política estatal en materia de investigación, desarrollo e innovación tecnológica debe entenderse ahora desde este nuevo planteamiento que enmarca toda la acción de la Administración General del Estado en una estrategia común que se plasma en este Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica como el instrumento de política científica y tecnológica de la Administración General del Estado para impulsar el desarrollo del Sistema español de Ciencia-Tecnología-Empresa.

En este proceso de definición del Plan Nacional se ha contado con la participación activa y la colaboración de los Departamentos ministeriales, los Organismos públicos de Investigación y las Comunidades Autónomas, con el fin de asegurar un tratamiento adecuado de sus prioridades estratégicas, así como con expertos de diversas procedencias para garantizar una correcta identificación de las áreas prioritarias y de sus líneas temáticas.

El Estado estimula la innovación y las referidas tecnologías mediante la introducción de importantes deducciones fiscales.

Con motivo de la aprobación de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002,

se han introducido determinadas modificaciones en la regulación existente hasta el momento en materia de incentivos fiscales a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, tanto desde un punto de vista sustancial como sistemático. En esta guía se incluye una revisión de los comentarios contenidos en la guía de incentivos fiscales para la Ciencia y la Tecnología publicada en el ejercicio 2001, que se incluyen en el texto con fondo sombreado.

Con la presente guía se pretende analizar los aspectos básicos de los referidos incentivos fiscales, así como aclarar, en la medida de lo posible, las dudas que surgen en su aplicación.

2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

2.1. ASPECTOS TEÓRICOS

2.1.1. El cálculo de la deducción por gastos

2.1.1.1. La base de la deducción por gastos

2.1.1.1.1. Aspectos generales

Con motivo de la modificación introducida por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el año 2002, se ha introducido una nueva sistemática para la regulación de la ya existente deducción, de acuerdo con la cual podrían distinguirse dos subtipos de deducción, la de actividades de investigación y desarrollo y la de actividades de innovación tecnológica.

Ambos subtipos prevén la inclusión como base de cálculo de la deducción de los gastos incurridos con uno u otro motivo pero, únicamente en el caso de las actividades por investigación y desarrollo se contempla la generación del derecho a aplicar la deducción en relación con las inversiones en activos afectos a dichas actividades.

En el presente capítulo, se trata la deducción generada como consecuencia de los gastos incurridos durante cada período por la realización tanto de actividades de investigación y desarrollo como de innovación tecnológica.

2.1.1.1.1.1. Actividades de investigación y desarrollo

En relación con las actividades de investigación y desarrollo, la base de la deducción estará integrada por los gastos incurridos en el período

impositivo por ese concepto (artículo 33.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Existirán pues proyectos que duren más de un período impositivo, cuyos gastos aparezcan imputados a dos o más períodos impositivos, debiendo calcularse la deducción en cada uno de ellos de forma aislada.

Ejemplo:

La entidad Manufacturas del Cobre S.A. tiene un proyecto de investigación y desarrollo relativo a una nueva aleación a base de cobre y otros metales que otorgará especial resistencia al nuevo producto. El proyecto tiene tres años de duración con unos gastos de 180 (reales), 190 y 200 millones.

En el año 2001, el primero del proyecto, la entidad considerará como base de deducción del proyecto únicamente los 180 millones incurridos (tiene ejercicio natural), dejando para deducciones de próximos ejercicios el resto de los costes del proyecto.

La norma se refiere a gasto efectuado, lo que podría interpretarse como gasto devengado. Es decir, podrá haber gastos pagados por anticipado que no formarán parte de la base de deducción en el ejercicio y/o gastos devengados, aún no pagados que sí integrarán la base de la deducción.

En el caso de gastos por amortizaciones de activos afectos a las referidas actividades, la base de la deducción se podría ver afectada por el criterio de amortización seguido (amortización lineal, con turnos, degresiva, etc.).

En la medida en que el criterio fuese contablemente aceptable (respondiese al requisito de efectividad), parece razonable la inclusión del correspondiente gasto en la base de la deducción. Existirán sin embargo criterios de amortización fiscalmente aceptables que no responden al requisito de efectividad y por ello no lo son contablemente (libre amortización, activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero...). En estos casos, parece consecuente excluir de la base de la deducción el exceso de amortización por encima de lo que resulta contablemente indicado.

Ejemplo:

La entidad Agrupación de Ganaderos S.L. para un proyecto de investigación y desarrollo relativo a un nuevo pienso de alimentación animal ha adquirido en régimen de arrendamiento financiero un nuevo microscopio para su laboratorio de investigación y desarrollo plenamente dedicado al proyecto en el año 2001.

En ese año, la amortización técnica del microscopio registrada como gasto ascendió a 100.000, en cambio, en su base imponible dedujo como gasto fiscal 50.000 adicionales, en razón del exceso de las cuotas de arrendamiento financiero, en la parte correspondiente al coste de recuperación del bien, sobre la amortización técnica del microscopio.

En la base de la deducción, bajo el concepto de amortización de microscopio se incluirán únicamente 100.000.

Se plantea la duda del cálculo de la base de la deducción, cuando el contribuyente, al amparo de lo previsto en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplica un criterio de imputación de gastos diferente del de devengo.

En una primera aproximación, cabría plantear que el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades faculta para la aplicación de criterios diferentes al del devengo a los exclusivos efectos de imputación de gastos (determinación del resultado contable y la base imponible), por lo que no parece, en principio, extensible a la determinación de deducciones fiscales.

2.1.1.1.2. Actividades de innovación tecnológica

Cabe destacar, en relación con la nueva redacción introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el año 2002, las ligeras modificaciones introducidas en cuanto a la definición del concepto de innovación tecnológica.

En primer lugar, la norma otorga, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad, una entidad propia a estas actividades independiente de las actividades de investigación y desarrollo.

En este sentido, la anterior redacción de la norma establecía un concepto ciertamente residual al disponer que **“la realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en el apartado anterior dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado”**.

Podría parecer, por lo tanto que, entre las actividades de investigación y desarrollo “definidas en el apartado anterior” se incluían determinadas actividades de innovación tecnológica a las cuales les era de aplicación la deducción general por actividades de investigación y desarrollo y que, únicamente las tasadas en el apartado tercero del artículo 33, quedaban limitadas a la aplicación de la deducción por actividades de innovación tecnológica.

La actual redacción, por el contrario, comienza definiendo directamente qué se entiende por actividades de innovación tecnológica como un concepto con entidad propia, aún cuando únicamente los gastos tasados enumerados expresamente en dicho artículo den derecho a la aplicación de la deducción.

Por otra parte, se elimina la anterior referencia a la obtención de un resultado efectivo que, en una interpretación literal, podía llegar a limitar enormemente el ámbito de aplicación de la deducción.

En efecto, a diferencia de lo que ocurre con las actividades de investigación y desarrollo, en las que el éxito o fracaso del proyecto no influye en la aplicación de la deducción, en las actividades de innovación tecnológica, la anterior redacción, que disponía que se entendían por tales las actividades cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas de los ya existentes, parecía supeditar la aplicación de la deducción al éxito del proyecto y, por tanto, a la obtención de un resultado.

La actual redacción de la norma dispone que **“se considera innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes”**. Parece, por tanto, la nueva redacción ha pretendido subsanar su referida limitación.

Para las actividades de innovación tecnológica, la base de la deducción se integra por los gastos del período, por lo que, en general, resultará de aplicación lo señalado en relación con la imputación de gastos en la base de deducción por actividades de investigación y desarrollo en relación con el principio del devengo.

En este caso, los gastos acogibles a la deducción serán los incurridos en determinados conceptos tasados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 33.2.b)). A saber:

- a) Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o centros de innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

Para estos proyectos puede plantearse una cierta casuística cuando los acuerdos de colaboración prevean el reembolso de costes previo a su acreditación por el organismo en cuestión (que se realiza con posterioridad). Parece razonable imputar los gastos a la base de la deducción atendiendo, también en este caso, a un criterio de devengo (a medida que el organismo los va incurriendo), con independencia del criterio de pagos acordado.

- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, “Know-how” y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 Euros -con anterioridad a 1 de enero de 2002 el límite se fijaba en 300.506 Euros- (aunque la norma no lo especifica, cabe interpretar que el límite se refiere al importe anual de los gastos en cuestión).

La forma en que se ha redactado la exclusión por cánones satisfechos a entidades vinculadas parece dejar a éstos fuera de la base

de la deducción incluso en el caso de que la entidad vinculada sea una simple mediadora en la contratación, lo que puede ser bastante frecuente en grupos de empresas, donde una entidad del grupo es la que contrata la licencia con un tercero, para todo el grupo, y repercute los costes a las diferentes entidades que lo integran.

Surge la duda del alcance del concepto “adquisición”. En efecto, una fórmula muy extendida para abordar los esfuerzos en innovación es aquella basada en los acuerdos de colaboración compartiendo los gastos. Cabría plantearse si la aportación a los referidos gastos se puede considerar acogible a la deducción por innovación tecnológica que nos ocupa. Una interpretación literal parece excluir este supuesto de la deducción.

En el ámbito teórico, pueden también plantear una interesante casuística las adquisiciones de tecnología avanzada vía operaciones societarias (fusiones, escisiones, aportaciones,...) si bien, la limitación económica de la cuantía acogible (**500.000 Euros**) hace improbable, en la práctica, que lleguen a plantearse.

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

2.1.1.1.3. Requisitos comunes a los gastos incluíbles en la base de deducción por gastos de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

Tanto el apartado b) del punto 1 del artículo 33, en relación con la deducción por gastos de investigación y desarrollo, como el apartado b) del punto 2 del mismo artículo, en cuanto a los de innovación tecnológica, imponen tres requisitos generales a los gastos incluíbles en la base de la deducción, a saber:

- a) Que estén directamente relacionados con las actividades

La casuística es ciertamente amplia, veamos algunos ejemplos, dependiendo del tipo de gastos:

- Gastos de personal

Dos cuestiones surgen:

- Personal directamente implicado en las actividades.

Parece lógica la inclusión de los sueldos del personal técnico que directamente ejecuta el proyecto (ingenieros, químicos, etc.).

Los problemas surgen cuando se desciende al segundo nivel (personal técnico auxiliar) y sucesivos (ayudantes, secretarias...), o cuando se trata del nivel general de supervisión (jefes de departamento, con unas responsabilidades que van más allá de los proyectos específicos).

En Resolución de fecha 8 de septiembre de 2000, la Dirección General de Tributos enumera de forma abierta el personal incluíble:

“... entre ellos se incluyen los gastos de personal investigador, científico, técnico y auxiliares dedicados efectivamente a ella...”

Quizás la solución venga por la vía de la aplicación conjunta de este requisito (gastos directamente relacionados) y el siguiente (efectivamente aplicados). De este modo, lo relevante parece que podría ser el porcentaje de tiempo incurrido por el empleado en cuestión en el proyecto, más que dilucidar si, exclusivamente por su cualificación, es incluíble o no su coste. Bajo esta tesis, en un ejemplo extremo, cabría defender la inclusión de un alto porcentaje del gasto de personal generado por una secretaria que dedica una parte de su tiempo a mecanografiar la documentación interna del proyecto para su circularización entre los diferentes miembros del equipo que lo ejecuta, mientras que quedaría fuera una buena parte del coste generado por el ingeniero jefe que ocupa gran parte de su tiempo en labores internas de personal (contratación y control de los jefes de proyecto) o administrativas del departamento (control presupuestario del departamento).

A estos efectos, conviene clarificar que el criterio de imputación del coste al proyecto no altera por sí mismo el carácter directo o indirecto del mismo. Así por ejemplo, el sueldo de un técnico que se imputa porcentualmente a varios proyectos es un gasto directo, aunque se impute porcentualmente a diferentes proyectos. El gasto de vigilancia de

las instalaciones dedicadas a la investigación y desarrollo durante el período en que se desarrolla un determinado proyecto puede ser un gasto indirecto, aunque sea imputable totalmente al proyecto.

- Gasto de personal imputable

En principio, parece coherente la imputación de los sueldos dinerarios y la Seguridad Social. Las dudas empiezan a surgir con conceptos como las retribuciones no dinerarias (seguros, vehículos de empresa...) y otros gastos de personal (formación, viajes...).

En Resolución de fecha 25 de mayo de 2000, la Dirección General de Tributos parece admitir un concepto global de gastos de personal como imputables a proyectos:

“El departamento médico exclusivamente encargado de los trabajos de investigación y ensayos clínicos incurre en gastos de personal asignado, de viajes, materiales y equipos, y pagos a los médicos de centros hospitalarios donde se llevan a cabo los ensayos.

(...)

Es decir, los gastos en que incurre el departamento médico descrito para la búsqueda de nuevas aplicaciones de los productos, tendrán derecho a la aplicación de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades siempre que las actividades realizadas impliquen una novedad científica o tecnológica”.

Existen sin embargo, costes de personal de la empresa, las denominadas condiciones de empleo, que, difícilmente, cabría tipificar de mayor importe de sueldos imputable como coste directo de los proyectos e incluíble, por tanto, en la base de la deducción (por ejemplo, los comedores de empresa); y ello, aunque puedan ser susceptibles de generar renta gravada para el empleado (por ejemplo, préstamos sin interés, o con bajo tipo de interés a empleados).

Existen otros conceptos que están justamente en el límite entre lo que sería una condición de empleo y una retribución no dineraria ordinaria (por ejemplo, los vehículos de empresa asignados a empleados), para los que será necesario un análisis específico en cada caso concreto.

▪ Gastos de materiales

En principio los materiales consumidos en la realización de actividades formarán parte de la deducción, como reconocen, entre otras, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de fechas 8 de septiembre y 26 de mayo de 2000 ya citadas.

La imputación a la base de deducción se deberá producir a medida en que se consumen los referidos materiales.

▪ Amortizaciones

Como novedad introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el año 2002, expresamente se incluyen entre los gastos a incluir como base de la deducción por actividades de investigación y desarrollo (no así en la de innovación tecnológica en la que, como se ha mencionado, los gastos se encuentran tasados –ver epígrafe 2.1.1.1.2.-) aquéllos relativos a las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades.

La expresa alusión a las amortizaciones de los activos afectos a dichas actividades en la base de la deducción por gastos permite plantear la compatibilidad de esta deducción con la generada por la realización de inversiones en activos afectos a estas actividades, que más adelante se analizará.

En este sentido, parece razonable incluir las amortizaciones de los activos directamente afectos a las actividades, incluso en el supuesto de que la afectación no sea exclusiva (por ejemplo, microscopio que se utiliza en la investigación de un proyecto y en los controles de calidad rutinarios de la producción), imputándose el correspondiente porcentaje aplicado efectivamente a la realización de la actividad investigadora.

En efecto, la Dirección General de Tributos parece inclinarse por este criterio, en su contestación vinculante a consulta emitida con fecha 10 de julio de 2001, cuando, en relación con la cuestión que se transcribe, señala lo siguiente:

Cuestión:

“... 2º. En los proyectos de I+D se emplea maquinaria y utillaje que son utilizados por otros departamentos de la entidad y, por tanto, se afectan parcialmente a la actividad de I+D”.

Contestación:

“En cuanto a la afectación parcial de bienes del inmovilizado a actividades de investigación y desarrollo y a otras actividades desarrolladas por la consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIS, solamente se computará como gasto la parte de amortización de tales bienes que corresponda con la depreciación de los mismos por el tiempo de utilización en esas actividades dentro del período impositivo.”

Cabría en principio considerar excluidas las amortizaciones de los activos no directamente afectos a las actividades, aunque la afectación indirecta sea plena (por ejemplo, el vehículo del personal de seguridad del edificio dedicado a la investigación y desarrollo).

- b) Que se apliquen efectivamente a la realización de las actividades

Se trata de un requisito que complementa al anterior. No es suficiente la afectación directa del gasto a la realización de las actividades objeto de la deducción, sino que es precisa además la utilización efectiva del recurso generador del gasto en la realización de la actividad en cuestión.

- c) Que los gastos estén individualizados por proyectos

Analizamos ampliamente este requisito en el epígrafe 2.2.2 siguiente.

El requisito de la individualización por proyectos complementa los dos anteriores, afectación directa de los recursos generadores de los gastos

y utilización efectiva de los mismos en las actividades, y viene a ser la justificación del cumplimiento de los mismos.

Aunque los tres requisitos se exigen con carácter general para los gastos tanto de las actividades de investigación y desarrollo como de innovación, para estas últimas, en alguno de sus conceptos, parecen difícilmente exigibles (por ejemplo gastos de obtención del certificado de cumplimiento de normas de calidad o incluso gastos de adquisición de tecnología avanzada).

Cabe por último señalar, que el cómputo de un gasto en la base de la deducción es independiente del criterio seguido para su registro contable, bien como gasto corriente, como gasto de proyección plurianual o, incluso, como inmovilizado inmaterial, como se reconoce por la Dirección General de Tributos en Resolución de fecha 5 de abril de 2000:

“... para determinar la base de la deducción, se tomará en consideración el importe de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, independientemente de la activación contable o no de los mismos.”

2.1.1.1.2. Los gastos incurridos en el extranjero

En el caso de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica realizadas en el extranjero, tanto el apartado b) del punto 1, en relación con las actividades de investigación y desarrollo, como el apartado b) del punto 2, en cuanto a las de innovación tecnológica, del repetido artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecen dos limitaciones para su inclusión en la base de la deducción:

- a) La actividad principal se debe efectuar en España

No hay una definición de lo que debe entenderse por actividad principal, por lo que la casuística que se puede plantear es muy amplia, si bien, a la vista del segundo de los requisitos (porcentaje de coste incurrido en España) parece que el concepto de actividad principal debiera ligarse, en principio, a la dirección y supervisión del proyecto, aunque, dependiendo del caso específico podrían surgir otros criterios (la parte más novedosa de la investigación, por ejemplo).

- b) Como máximo el 25% del importe total invertido se puede efectuar fuera de España

No aclara la norma si el porcentaje se debe calcular sobre el coste total del proyecto o sólo sobre aquellos gastos que integran la base de la deducción. Un criterio razonable sería la aplicación del porcentaje sobre este último importe, si bien, hay partidas, como las subvenciones, que disminuyen (parcialmente) la base de la deducción y, sin embargo, no parece que debieran considerarse como un menor importe invertido a estos efectos.

Surge también la duda sobre el tratamiento del impuesto indirecto (Impuesto sobre el Valor Añadido). En la medida en que éste no integre el coste (Impuesto sobre el Valor Añadido deducible), no parece que debiera considerarse a efectos del cálculo del porcentaje.

No obstante lo anterior, la dicción literal de la norma (“importe total invertido”) permite otras interpretaciones.

Ejemplo:

La entidad Nuevas Comunicaciones S.A. está abordando un proyecto de investigación y desarrollo, cuyos gastos en el año 2001 han sido:

- **390 millones de gastos de personal investigador en la sede central de Madrid.**
- **200 millones de gastos de personal investigador de la sucursal de París.**
- **300 millones de gastos de materiales adquiridos y consumidos en la sede central.**
- **Amortizaciones de activos afectos 8 millones en la sede de Madrid y 3 millones en la sucursal de París.**

La dirección del proyecto, y su parte más sustancial en términos técnicos, se realiza en la sede de Madrid.

Los gastos totales ascendieron en 2001 a 901 millones, de ellos

203 (22,5%) se han incurrido en el extranjero, por lo que, teniendo en cuenta que la actividad principal del proyecto se realiza en España, éste resulta acogible a la deducción por investigación y desarrollo.

2.1.1.1.3. Los gastos subcontratados

Tanto el apartado b) del punto 1, en relación con las actividades de investigación y desarrollo, como el apartado b) del punto 2, en cuanto a las de innovación tecnológica, del repetido artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, consideran gastos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Una interpretación literal de los referidos párrafos parece que abogaría por un criterio de caja en lugar del general de devengo a la hora de imputar gastos subcontratados a la base de la deducción (“... **cantidades pagadas...**”). Parece, sin embargo que dicha interpretación difícilmente se sustenta en el contexto general de la deducción, que se basa en el principio de devengo de los gastos.

En otro orden de cosas, si la investigación, el desarrollo o la innovación se realizan por encargo de un tercero sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, será quien realiza el encargo, como titular de los resultados de la actividad, el que gozará del derecho a la deducción, siendo la base, en principio, el coste de la subcontratación.

La empresa que materialmente realiza la actividad de investigación o desarrollo, realmente (económicamente), no está abordando la actividad (asumiendo sus costes), sino únicamente, prestando un servicio, por lo que parece lógico que se la prive de la deducción, en favor del titular que asume el esfuerzo de investigación, desarrollo o innovación cumpliéndose con ello el requisito genérico impuesto por el artículo 37.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de que una misma inversión no dará lugar a la aplicación de deducción en más de una entidad.

El principio antes señalado se quiebra cuando el titular de la actividad es una entidad extranjera que, por operar en España sin establecimiento

permanente, no podría hacer uso efectivo de la deducción. En este caso, en una interpretación ciertamente generosa de la norma, la Dirección General de Tributos ha entendido aplicable la deducción a la entidad española que materialmente realiza la actividad de investigación y desarrollo. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 13 de septiembre de 2000, a este respecto, establece:

“En el presente caso en que las actividades de investigación y desarrollo serán efectuadas por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por encargo de una entidad que no es residente en territorio español, ni actúa a través de establecimiento permanente situado en el mismo, la deducción prevista en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será practicada por la entidad, sujeto pasivo del Impuesto, que desarrolla materialmente la actividad de investigación y desarrollo”.

El alcance práctico de la posibilidad señalada puede resultar de gran trascendencia en los grupos multinacionales, favoreciendo la deslocalización, hacia las subsidiarias españolas, de los departamentos de investigación y desarrollo de dichos grupos.

Ejemplo:

La entidad International Food España, S.A. ha sido encargada por su casa matriz en Estados Unidos, International Food Inc., de la realización de un proyecto de investigación y desarrollo relativo a un nuevo conservante alimenticio. La subsidiaria española repercutirá todos los gastos del proyecto a su casa matriz, que será la titular del resultado de la investigación, si tiene éxito.

En la medida en que la casa matriz no tiene establecimiento permanente en España, la subsidiaria española podrá aplicar en su Impuesto sobre Sociedades la deducción por investigación y desarrollo relativa al proyecto del conservante en cuestión.

2.1.1.1.4. Los gastos subvencionados

Tanto el apartado b) del punto 1, en relación con las actividades de investigación y desarrollo, como el apartado b) del punto 2, en cuanto a

las de innovación tecnológica, del repetido artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el fin de evitar la duplicidad de beneficios fiscales, excluyen de la base de la deducción el 65% de las subvenciones para el fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que hayan sido recibidas y resulten imputables como ingreso en el período impositivo.

En el ámbito teórico, el 35% restante de la subvención se detraerá de la entidad vía cuota del Impuesto sobre Sociedades sobre el ingreso gravado que la subvención representa.

Tres requisitos se imponen pues a la subvención para computar (de forma negativa) en la base de la deducción:

- a) Que se conceda para el fomento de las actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.
- b) Que se haya recibido en el ejercicio en que se imputa, o en otro anterior.

Puede pues ocurrir, que un gasto subvencionado integre la base de deducción en un ejercicio mientras que su subvención no se integre en el mismo período (sino en uno posterior), por no haberse recibido.

- c) Que sea imputable como ingreso en el período impositivo.

En el caso de subvenciones en capital, su imputación a la base de la deducción se realizará al ritmo de su cómputo como ingreso (al ritmo de amortización de los activos subvencionados, por ejemplo).

En el caso de subvenciones corrientes, su imputación como ingreso se realizará en general en el momento de su devengo (exigibilidad) lo que puede producirse en un período anterior al de su cobro, por lo que su imputación a la base de la deducción se realizará en este último período (el de cobro).

Conforme a los criterios de imputación de subvenciones antes señalados, bien podría darse la paradoja de que un gasto subvencionado gene-

rarse la deducción en el ejercicio en que se incurre, mientras que la imputación del 65% de la subvención en el siguiente ejercicio no pudiese realizarse en la práctica, por no existir base de deducción (gastos incurridos) en el mismo. En estos supuestos, lo razonable podría ser corregir la deducción inicialmente aplicada, aunque la norma no contempla tal previsión, por lo que parece excesivo apreciar la existencia de dicha obligación.

Puede también darse la paradoja en sentido contrario. Así, podría haber un gasto subvencionado (coste indirecto, por ejemplo), que no formase parte de la deducción y sin embargo, en una interpretación rigurosa de la norma (“... **subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades...**”) el 65% de su subvención habría de detraerse de la base de la deducción. Lo razonable en este caso podría ser excluir también su subvención, si bien no es lo que se deriva de la dicción literal de la norma.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, en ocasiones, se obtendrán préstamos sin interés o con intereses muy reducidos concedidos por organismos públicos para financiar la ejecución de las actividades. En tales casos, el procedimiento de registro contable de los intereses subvencionados, mediante la cuantificación del interés de mercado correspondiente a préstamos de características similares como ingreso y, simultáneamente, como gasto, según criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta nº3 del Boletín nº15 de este organismo, que se acompaña en el anexo normativo provocaría, en su caso, la aplicación del límite del 65% que se viene comentando sobre los intereses que se hubieran registrado como ingreso durante el período impositivo.

2.1.1.2. Los tipos de la deducción por gastos

2.1.1.2.1. Actividades de investigación y desarrollo

El apartado c) del punto 1 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé un tipo general de deducción del 30% del importe de los gastos efectuados en el período impositivo (base de la deducción).

No obstante lo anterior, el tipo se elevará al 50% sobre el exceso de

gastos del período impositivo sobre la media de los efectuados en los dos años anteriores.

En el caso de que los períodos impositivos anteriores sean de duración inferior al año habrá pues que tomar la parte proporcional de ejercicios previos para completar los dos años que se precisan para la comparación.

Sorprende que el elemento de comparación respecto del momento de la deducción son los gastos del período impositivo, lo que en principio penalizará los ejercicios inferiores al año, que compararán el importe de gastos incurridos con un promedio anual.

Cabría plantear, a efectos de la comparación, la anualización de los gastos del período cuando este sea inferior al año, si bien, al no contemplarlo específicamente la norma, en principio, no parece razonable seguir este criterio por vía interpretativa.

2.1.1.2.2. Actividades de innovación tecnológica

De acuerdo con lo establecido en el apartado c) del punto 2 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el tipo aplicable sobre la base de deducción será con carácter general del 10%.

No obstante el tipo será del 15% en el supuesto de gastos por proyectos de innovación tecnológica cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

2.1.1.3. La deducción adicional por gastos de investigación y desarrollo

Opera como un tipo adicional de deducción sobre determinados gastos de investigación y desarrollo (la innovación está excluida de la deducción adicional).

Los siguientes gastos de investigación y desarrollo gozarán de una deducción adicional (además de la general del 30% ó 50%) del 10%:

- a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según Real Decreto 2.609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación Tecnológica.

En principio, como investigadores cualificados parecería que podrían incluirse no sólo a los titulados superiores, sino también los de grado medio. Más dudas plantean los titulados de formación profesional o equivalente, aunque dependiendo del caso concreto podrían resultar incluíbles.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante emitida con fecha 10 de julio de 2001, ha señalado lo siguiente:

“En cuanto al concepto de investigador cualificado, atendiendo a su sentido usual, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de la Ley General Tributaria, y según los criterios contenidos en la Propuesta de Norma Práctica para encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental de la OCDE, puede entenderse como investigador cualificado, el profesional poseedor de título 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.”

El requisito de adscripción exclusiva puede entenderse bajo una doble interpretación:

Bajo un criterio riguroso, que exigiría que todo el coste de personal

acogible a la deducción adicional se encuentre previamente adscrito a un proyecto específico.

Bajo un criterio más flexible, que permitiría la existencia de períodos no productivos del personal investigador (no adscribibles a proyectos específicos), siempre que el personal no asuma funciones ajenas a las actividades de investigación y desarrollo.

El criterio riguroso parece excesivamente restrictivo, y podría hacer en la práctica inoperante la deducción adicional, por lo que el criterio flexible parece más ajustado a la realidad.

No obstante, la Dirección General de Tributos, en la contestación vinculante a consulta anteriormente mencionada, parece decantarse por el primero de los criterios, al señalar lo siguiente:

“Respecto de la condición de adscripción en exclusiva a la actividad de investigación y desarrollo, debe entenderse que durante 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”.

2.1.2. El cálculo de la deducción por inversiones

Como novedad introducida por la ya mencionada Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002, se introduce un nuevo tipo de deducción en relación con la inversión en determinados elementos patrimoniales adquiridos para su afectación en exclusiva a los proyectos de investigación y desarrollo.

2.1.2.1. La base de la deducción por inversiones

La base de esta deducción estará constituida por las inversiones realizadas por el sujeto pasivo en elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Estos elementos, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasi-

vo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización fiscal aplicado, de entre los admitidos por la normativa fiscal, fuera inferior.

2.1.2.2. El tipo de la deducción por inversiones

El tipo de deducción aplicable será del 10% de las mencionadas inversiones.

2.1.3. La aplicación de la deducción

2.1.3.1. Los límites de la cuota

Con carácter general el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece para el conjunto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, un límite máximo de reducción de la cuota del impuesto del 35% de la misma.

Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades son las siguientes:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo **–tanto en su vertiente de gastos como en la de inversiones–** e innovación tecnológica (artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (artículo 33 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)
- Deducción por actividades de exportación (artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción por gastos de formación profesional (artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (artículo 36 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 36 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones

de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial (artículo 36. quater).

El epígrafe 1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades amplía el referido límite al 45% del importe de la cuota del impuesto cuando las deducciones generadas en el período por actividades de investigación y desarrollo **–tanto por gastos como por inversiones–** e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación exceda del 10% de la cuota del impuesto.

La cuota del impuesto que se considera a efectos de aplicar los límites anteriores es la cuota íntegra (35% de la base imponible) menos las deducciones técnicas por doble imposición (interna e internacional) y las bonificaciones (bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales).

2.1.3.2. Tratamiento de los excesos

Los excesos de las deducciones que, conforme a los límites señalados en el epígrafe anterior, no puedan ser aplicados a reducir la cuota del impuesto en el período impositivo podrán aplicarse, respetando los mismos límites, en los períodos impositivos que concluyan en los **quince** años inmediatos y sucesivos..

Este período, anteriormente fijado en diez años, ha sido ampliado mediante la ya mencionada Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el 2002.

Ejemplo:

Una compañía, cuyo ejercicio coincide con el año natural, ha generado en el año N una deducción por importe de 300.000, habiendo generado una base imponible negativa de 800.000. La última declaración en la que podrá ser aplicada la deducción será la del año N+15.

En la medida en que la norma no ha establecido ninguna disposición transitoria en relación con las deducciones generadas en ejercicios an-

teriores a la entrada en vigor del nuevo plazo de aplicación, surge la duda de si las mismas se podrán también aplicar en los períodos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, contando siempre a partir de su período de generación. Una interpretación conservadora nos llevaría a rechazar tal extensión del plazo (una interpretación más acorde con lo previsto, por ejemplo, para las bases impositivas negativas, abogaría por la extensión del plazo para las deducciones no caducadas al inicio del año 2002).

Este plazo de quince años para la aplicación de la deducción se establece, únicamente, en relación con esta deducción y la de actividades de fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Con carácter general, para el resto de las deducciones para incentivar el fomento de determinadas actividades, **el plazo se ha prorrogado de cinco a diez años, plazo este último, como se ha mencionado, anteriormente aplicable a éstas.**

No obstante la Ley permite que el cómputo del período de aplicación se difiera, con el límite **del plazo de prescripción (cuatro años desde que se presente la declaración)**, hasta el primer ejercicio en que se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) Entidades de nueva creación.
- b) 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.

Ejemplo:

Una sociedad de nueva creación generó una deducción en el ejercicio N, sin que pudiera aplicarla ya que, tanto su resultado contable, como su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, fueron negativos. En el ejercicio N+3, por primera vez, la compañía tiene resultado contable positivo. La última declaración en la que la deducción podrá ser aplicada será la correspondiente al ejercicio N+17, ya que el período de 15 años comenzará a contarse desde el ejercicio N+3.

En relación con el saneamiento de pérdidas, la norma se refiere exclusi-

vamente a pérdidas de ejercicios anteriores, sin que parezca por lo tanto aplicable el diferimiento a aquéllos casos en los que se saneen las pérdidas del propio ejercicio.

Ante el silencio legal, parece indiferente que el saneamiento de las pérdidas venga impuesto por una obligación legal o por la simple voluntad del accionista, a los efectos de aplicar el diferimiento.

Por otra parte, el requisito establecido por la norma en relación con la aportación efectiva de nuevos recursos, supone que el diferimiento será aplicable únicamente a las deducciones generadas en el propio ejercicio en el que se realice la aportación, y no en las generadas en ejercicios posteriores hasta que se produzcan los beneficios, como ha señalado la propia Dirección General de Tributos en consulta de fecha 24 de junio de 1991.

El diferimiento en el cómputo del plazo de aplicación se condiciona al resultado contable de la compañía, que no ha de coincidir necesariamente con la base imponible del impuesto.

Así, si una compañía genera en un ejercicio beneficios, pero por aplicación de los criterios fiscales resulta una base imponible negativa en el Impuesto sobre Sociedades, el cómputo del plazo de aplicación de las deducciones que nos ocupan no podrá ser objeto de diferimiento.

2.1.3.3. Incompatibilidades

Las inversiones afectas a esta deducción no podrán disfrutar del resto de las deducciones del capítulo (el IV del Título VI de la Ley), a saber:

- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación (artículo 33.bis).
- Deducción por actividades de exportación (artículo 34).
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (artículo 35).
- Deducción por gastos de formación profesional (artículo 36).
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (artículo 36.bis).

- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial (artículo 36. quater).

La presente deducción por inversiones resulta, sin embargo, compatible (para las mismas inversiones) con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 36.ter de la Ley.

Se plantea la duda de la eventual incompatibilidad de esta deducción por inversiones en bienes afectos a investigación y desarrollo, con la aplicación a sus amortizaciones de la deducción por gastos de investigación y desarrollo. Cabe inclinarse por la compatibilidad de ambas deducciones y ello en base, fundamentalmente, a dos razones:

- Por la propia dicción literal de la norma de incompatibilidad (“... **incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones previstas en los demás artículos del presente capítulo**”).
- Porque la base de la deducción de gastos de investigación y desarrollo incluye expresamente las amortizaciones de los bienes afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

2.1.4. Los procedimientos de confirmación con la Administración

2.1.4.1. Introducción

La norma reguladora de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, reconociendo implícitamente las especiales dificultades interpretativas que presenta la deducción, en busca de una mayor seguridad jurídica del contribuyente, concede a la misma, no sólo la posibilidad de ser objeto de consulta vinculante, sino también incluso la posibilidad de generar un acuerdo previo de valoración.

Ambas figuras, la consulta vinculante y el acuerdo previo de valoración, son las dos fórmulas más sólidas y seguras, desde el punto de vista del contribuyente, de confirmar su criterio con la Administración con carácter previo a la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades.

2.1.4.2. La consulta vinculante con la Administración Tributaria

Se encuentra regulada en el artículo 107 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), en el artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo.

2.1.4.2.1. El procedimiento

Se puede resumir como sigue:

Se inicia con escrito dirigido a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (C/ Alcalá, 5, 28015 Madrid), en el que se especificará:

- Denominación social, NIF y domicilio de la entidad consultante, además del nombre, NIF y domicilio de su representante (deberá acreditarse la representación), lugar, fecha y firma.
- Los antecedentes y circunstancias del caso.
- El objeto de la consulta indicando las disposiciones al amparo de las que cabe considerarla vinculante (artículo 33.4 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, artículo 107.4 de la Ley 230/1963, General Tributaria y Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 404/1997).

La Dirección General de Tributos podrá requerir a la entidad consultante la presentación de documentación adicional necesaria para la contestación correspondiente.

El plazo máximo de contestación son 6 meses.

No cabe entender aceptados por la Administración los criterios expuestos en la consulta ante la falta de respuesta de ésta en el indicado plazo.

La consulta deberá presentarse antes de agotarse el plazo voluntario de declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en cuestión, en otro caso su resolución ya no sería vinculante para la Administración; si bien, teniendo en cuenta el plazo de resolución, una vez decidida su presentación, conviene realizarla cuanto antes.

2.1.4.2.2. La resolución

La resolución a la consulta no podrá ser recurrida por el sujeto pasivo, aunque sí los actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios de la misma.

Tendrá carácter vinculante para la Administración, respecto de la entidad consultante y del supuesto consultado, en tanto no se modifique la norma o exista Jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso.

2.1.4.3. El acuerdo previo de valoración con la Administración Tributaria

Permite la valoración con carácter previo y vinculante para la Administración de los gastos que se consideren susceptibles de acogerse a la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

Se encuentra regulado en el artículo 28 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril).

2.1.4.3.1. El procedimiento

Se inicia mediante escrito dirigido al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que se presentará antes de incurrir en los gastos, y que especificará lo siguiente:

- a) Identificación de la persona o entidad solicitante.
- b) Identificación y descripción del proyecto a que se refiere la solicitud, indicando:
 - Actividades concretas a realizar
 - Gastos en que se va a incurrir
 - Periodo de tiempo en que se realizarán las actividades
- c) Propuesta de valoración del sujeto pasivo, especificando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas tomadas en consideración.

La Administración podrá solicitar información adicional al contribuyente, necesaria para la resolución del expediente.

Antes de dictar resolución la Administración comunicará la propuesta de resolución al contribuyente y le concederá un plazo de 15 días para alegaciones.

2.1.4.3.2. La resolución

Deberá producirse en el plazo máximo de 6 meses desde la presentación de la solicitud o desde la subsanación de la misma a requerimiento de la Administración. La falta de resolución supone la aprobación de la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

La resolución aprobará o denegará la propuesta inicial del contribuyente u otra alternativa que haya formulado en el curso del procedimiento. Especificará los gastos y las actividades concretas a que se refiere, el método de valoración y el plazo de vigencia de la valoración, que no superará tres años.

Al igual que ocurre con la consulta vinculante, la resolución relativa al acuerdo previo de valoración no es recurrible, aunque sí lo son los actos de liquidación dictados siguiendo la misma.

Mientras que la consulta vinculante está más orientada a dilucidar los aspectos conceptuales de la deducción, el acuerdo previo de valoración se centra más en los aspectos cuantitativos de proyectos específicos.

2.1.4.4. Otras formas de contrastar los criterios aplicados

Además de las señaladas, existen otras formas de contrastar los criterios aplicados en el cálculo de la deducción que nos ocupa, que, aunque no tienen el carácter de vinculantes para la Administración tributaria, en una eventual inspección fiscal de la entidad, qué duda cabe que constituirán opiniones de alto valor que, en la práctica, van a ser tenidas muy en cuenta, ya por la propia Inspección, ya por los tribunales, si hubiese un desacuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria sobre el supuesto en cuestión.

Así por ejemplo, existe la consulta no vinculante ante la Dirección Gene-

ral de Tributos o incluso las consultas a otras administraciones (algunas comunidades autónomas disponen de un servicio de información relativo a la calificación o no de actividades como de investigación, desarrollo e innovación).

En el caso de que el proyecto en cuestión haya optado a otros beneficios relativos a la investigación, el desarrollo o la innovación tecnológica, es posible que exista sobre el mismo una calificación respecto de su inclusión en dichas actividades realizada por los servicios especializados del Ministerio de Ciencia y Tecnología. Aunque dicha calificación no es teóricamente transplantable al ámbito fiscal (se realiza a otros efectos), la sistemática y el rigor con que se lleva a cabo (la documentación solicitada y analizada en este tipo de beneficios suele ser ciertamente extensa y detallada) la convierten en un elemento esencial a la hora de encuadrar fiscalmente el proyecto.

2.1.5. Incentivo adicional. La libertad de amortización fiscal

2.1.5.1. Aspectos generales. Los activos afectos

Además de las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, las actividades de investigación y desarrollo presentan para la entidad el beneficio de la libre amortización fiscal de los activos afectos a estas actividades.

Mientras que el beneficio de la deducción fiscal opera reduciendo directamente la cuota del Impuesto sobre Sociedades a pagar, el beneficio de la libre amortización opera sobre el resultado fiscal (base imponible), anticipando en el tiempo gastos fiscales, lo que significa demorar el Impuesto sobre Sociedades (la amortización libre permite amortizar más rápido a efectos fiscales, pero se amortizará al final lo mismo, el coste de adquisición del activo). Es decir, este beneficio fiscal no permite reducir el Impuesto sobre Sociedades, sino simplemente diferirlo.

El beneficio se establece por el artículo 11.2.c de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los términos siguientes:

“2. Podrán amortizarse libremente:

- c) **Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo”.**

Ejemplo:

Una empresa adquiere una máquina que quedará afecta a determinado proyecto de investigación y desarrollo por un precio de 2.500.000. La amortización contable registrada en el ejercicio de adquisición asciende a 250.000. Por aplicación de la libertad de amortización, la compañía podrá ajustar negativamente su resultado contable en 2.250.000, ya que, desde un punto de vista fiscal, el activo podrá ser amortizado totalmente en el primer ejercicio.

Los edificios en la parte que estén afectos a las actividades de investigación y desarrollo podrán amortizarse, por partes iguales, en un período de 10 años.

Ejemplo:

Una empresa adquiere un edificio para afectarlo a su actividad de investigación y desarrollo. El coste de adquisición (excluido el terreno) es de 200 millones. La amortización contable en el primer ejercicio asciende a 6 millones (3% de su valor de adquisición). La compañía podrá practicar un ajuste negativo sobre su resultado contable por importe de 14 millones, es decir, por la diferencia entre la amortización contable practicada (3%) y la fiscal máxima permitida (10%).

El apartado d) del referido artículo 11.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite también la libre amortización de los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

2.1.5.2. Aplicación del beneficio. Los ajustes fiscales

Una vez cerrado el balance del año, y determinado el resultado contable, que incluirá las amortizaciones técnicas correspondientes a todos los activos (incluidos los activos afectos a las actividades de investigación y desarrollo), procede determinar, partiendo del referido resultado, la base imponible del año.

El beneficio fiscal que nos ocupa permite incluir en los referidos ajustes, en el año base, un ajuste negativo por un importe de hasta el valor contable de los referidos activos. En los años siguientes este ajuste se irá reversando.

Cuando la suma de la amortización contable y la fiscal coinciden con el coste amortizable, las siguientes amortizaciones contables, que se continuarán dotando de forma sistemática, habrán de ajustarse (aumentarse) en la base imponible para evitar su cómputo duplicado a efectos fiscales.

Ejemplo:

Tomando el ejemplo anteriormente citado (epígrafe 2.1.5.1) de adquisición de una máquina para afectarla a la actividad de investigación y desarrollo. En el ejercicio de adquisición la compañía habría amortizado el activo completamente (250.000 de amortización contable registrada + 2.250.000 de amortización fiscal realizada vía ajuste extracontable).

Sin embargo, en el ejercicio siguiente, la compañía registraría de nuevo una amortización de 250.000. De no ajustarse positivamente el coste registrado en este ejercicio, el gasto por amortización desde un punto de vista fiscal estaría superando el valor de adquisición del activo, por lo que, en dicho ejercicio, deberá realizarse un ajuste extracontable positivo por la totalidad de la amortización registrada.

2.1.5.3. La enajenación de los activos afectos

Cuando los activos que han sido objeto de una amortización fiscal adicional se enajenan, a la hora de determinar el resultado fiscal de la enajenación se adicionará (vía aumento de la base imponible) al resultado contable, el importe de la amortización fiscal pendiente de reversar en la base imponible.

Ejemplo:

Continuando con el anterior ejemplo de la máquina: la misma es objeto de venta al inicio del tercer año por un precio de 2.100.000.

Resultaría lo siguiente:

Amortización acumulada contable: 500.000

Valor neto contable:	2.000.000
Beneficio contable:	100.000
Amortización acumulada fiscal (2.250.000-250.000):	2.000.000
Amortización acumulada total (500.000 + 2.000.000):	2.500.000
Valor neto fiscal:	0
Beneficio fiscal total:	2.100.000
Beneficio contable:	<u>100.000</u>
Ajuste extracontable positivo:	2.000.000

Deberá ser objeto de ajuste positivo, la parte del beneficio fiscal que no haya sido registrada contablemente (2.100.000 – 100.000).

2.2. ASPECTOS PRÁCTICOS

2.2.1. Identificación de actividades

2.2.1.1. Evaluación general

La determinación, identificación y valoración de las actividades de investigación, desarrollo e innovación son esenciales de cara a evaluar las posibilidades de generación del ahorro fiscal derivado de la aplicación de la deducción.

Cualquier compañía, independientemente de la actividad desarrollada, así como de su planificación, en relación con este tipo de actividades, debe, con carácter previo a la determinación de los importes involucrados para el cálculo de la deducción, realizar una evaluación de carácter general, desde una perspectiva global de la empresa y de sus actividades.

En efecto, con frecuencia, se tiende a focalizar en extremo el posicionamiento de este tipo de actividades, sin tener en cuenta que, en muchas ocasiones, determinadas actuaciones realizadas en el seno de la compañía sin que, en principio, estuvieran encaminadas a la investigación, el desarrollo o la innovación tienen un sustrato final íntimamente relacionado con estas actividades.

No obstante, la aplicación de la deducción exige que las actividades se encuentren debidamente planificadas, para que puedan tener la consideración de investigación, desarrollo o innovación en el sentido definido

por la normativa fiscal, de modo que la detección de una forma apriorística de todos y cada uno de los conceptos y actuaciones que pueden contribuir a la realización de las actividades, es fundamental.

En este sentido, estas actividades nacen, en muchas ocasiones, en departamentos que, en principio, nada tienen que ver con este tipo de actividades. Por ello, será imprescindible, de cara a determinar la existencia de los eventuales proyectos de este tipo que pueda desarrollar la empresa, realizar un análisis y evaluación global de las actividades realizadas por la compañía, sin descartar, a priori, ninguna actuación que pueda tener los más mínimos visos de ser constitutiva de investigación, desarrollo o innovación desde un punto de vista fiscal.

Como característica general, se debe advertir que no se exige el éxito del proyecto en cuestión para poder acoger sus gastos a la deducción.

2.2.1.2. La investigación

Fiscalmente, el artículo 33.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera investigación **la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.**

Contablemente, en el Plan General de Contabilidad (Parte 3ª definiciones y relaciones contables) la investigación se define como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.

A nivel internacional, existen diferentes estudios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico que se han ocupado de determinar conceptualmente lo que se considera investigación, desarrollo e innovación. Entre ellos destacamos, el denominado Manual de Oslo y, principalmente, el denominado manual Frascati.

Dos características esenciales se requieren para que exista investigación:

- La indagación ha de ser original.

Existe pues un elemento de novedad en el proceso que, en la práctica, no es siempre fácil de evaluar.

Ejemplo:

La actividad de diseño, producción en serie y venta de programas informáticos de carácter standard no puede acogerse a la deducción, en la medida que la actividad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y el resultado de la misma no es susceptible de desembocar en un nuevo producto, ya que dichos programas ya existen en el mercado.

- La indagación ha de ser planificada.

Los hallazgos casuales por novedosos y relevantes que resulten, quedan fuera del concepto de investigación fiscal.

Ejemplo:

La investigación de un nuevo concepto de prensado de planchas metálicas como consecuencia de la observación por parte del personal a cargo de dicho sistema, que detecta una serie de anomalías en el mismo y propone la solución para solventarlas, no podría tener la consideración de investigación, a efectos fiscales, ya que, aún cuando los descubrimientos fueran radicalmente novedosos, no deriva de una actividad investigadora planificada y organizada.

El concepto fiscal de investigación contempla los dos tipos de investigación reconocidos en el ámbito internacional (manual Frascati):

- La investigación básica.- Cuyos fines se circunscriben al incremento del conocimiento, sin perseguir, en principio, aplicación específica del resultado.

Ejemplo:

Constituiría investigación básica aquella dirigida al estudio del

síndrome de inmunodeficiencia adquirida, con el puro objeto de conocer su origen, reacciones y desarrollo.

- La investigación aplicada.- Que persiguiendo también el incremento del conocimiento, busca obtener unos resultados para los que se espera desarrollar una aplicación práctica.

Ejemplo:

El mismo estudio del síndrome de inmunodeficiencia adquirida, pero con la finalidad de obtener una vacuna contra el mismo, constituiría una investigación aplicada.

La investigación fiscal incluye solo la que se desarrolla en el ámbito científico y tecnológico, quedando fuera del concepto la que se produce en el ámbito de las ciencias sociales (ver epígrafe 2.2.1.5 actividades excluidas de la deducción).

2.2.1.3. El desarrollo

Fiscalmente, el artículo 33.,1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera desarrollo **la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.**

Contablemente, en el Plan General de Contabilidad (Parte 3ª definiciones y relaciones contables) se define el desarrollo como la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

Las dos siguientes características merecen comentario especial.

- a) Los resultados que se aplican pueden proceder de una investigación previa realizada por la entidad, de una investigación realizada por un tercero o pueden derivar de conocimientos que ya existan en el mercado.

Ejemplo:

La utilización del nuevo descubrimiento del esquema del genoma humano, por cualquier entidad farmacéutica para la creación de una vacuna contra el cáncer tendrá la consideración de desarrollo a efectos fiscales, aún cuando la investigación correspondiente no se realizó por el mismo sujeto.

- b) Es precisa la novedad en los productos, materiales, procesos o sistemas, o cuando menos, la mejora tecnológica sustancial de los mismos.

Es con mucho este requisito el de más compleja verificación, y ello no solo por el margen de subjetividad que implica apreciar el carácter sustancial de la mejora tecnológica, sino también porque el progreso tecnológico es un camino que se recorre en pequeñas etapas.

Ejemplo:

La creación de un airbag lateral para coches, si bien implica cierta novedad que radica en su situación en relación con los pasajeros del vehículo, es, básicamente, un producto ya existente, por lo que su calificación como desarrollo podría no ser tecnológicamente muy acertada.

2.2.1.4. Actividades asimiladas a investigación y desarrollo

Específicamente, el artículo 33.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera las siguientes actividades como investigación y desarrollo a efectos de la aplicación de la deducción fiscal:

- 1 La materialización de los resultados de la investigación en un plano, esquema o diseño.

Se trata de un supuesto en la frontera entre la investigación aplicada y el desarrollo.

Ejemplo:

Un laboratorio ha descubierto un producto que al contacto con el

agua la colorea sin consumirse de forma apreciable, cambiando el color según el tiempo de exposición.

Un fabricante de objetos de escritura (Escritura, S.L.) en colaboración con el laboratorio diseña un depósito para bolígrafo / pluma que funciona con agua y dicho material. Los costes del mismo serán acogibles a la deducción.

2 La creación de un primer prototipo no comercializable.

Se acoge solo el primer prototipo. La Dirección General de Tributos en resolución de fecha 11 de diciembre de 2000 parece exigir la novedad tecnológica de los productos. Se exige además que no se trate de un prototipo que posteriormente se comercialice.

Ejemplo:

La empresa del epígrafe anterior (Escritura, S.L.) fabrica un prototipo de bolígrafo que funciona con el agua añadida al referido depósito, con el fin de analizar sus características (peso, volumen...) para su eventual comercialización.

3 Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Con los requisitos genéricos del desarrollo (novedad o mejora tecnológica sustancial), se exige también que no puedan aplicarse en usos industriales o comerciales.

Ejemplo:

La fabricación de una avioneta de demostración en la que realmente, el producto que será innovador será un nuevo material compuesto de fibras y resinas para la fabricación de los elementos estructurales de la misma (alas, cola...). En este caso el prototipo (avioneta) no conlleva la novedad en sí mismo, sin embargo, no existe otra manera, diferente de su fabricación, para someter a prueba los nuevos materiales.

4 Diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.

Se trata de un supuesto introducido por la norma fiscal, en principio fuera de la definición general de la investigación y el desarrollo. Se incluye el diseño y la elaboración del primer muestrario y los productos en cuestión han de ser nuevos.

No especifica la norma el alcance de la novedad, si bien en resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 11 de diciembre de 2000 aclara que la novedad no ha de ser meramente formal o accidental sino esencial, entendiéndose como esencial la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el objeto de crear un producto nuevo.

Ejemplo:

La entidad Escritura, S.L. lanza una nueva gama de artículos de escritura que funcionan añadiendo agua a sus depósitos en lugar de tinta. Los gastos de preparación del primer muestrario son acogibles a la deducción.

2.2.1.5. La innovación tecnológica

Una de las novedades más significativas que introdujo la Ley 55/99 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social fue la deducción fiscal por la realización de actividades de innovación tecnológica.

El artículo 33.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define estas actividades de la siguiente forma:

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

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el punto 1º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen”

Las entidades del punto 1º antes referido son:

“Universidades, Organismos públicos de Investigación o centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2.609/1.996, de 20 de diciembre”.

Contablemente no existen referencias sobre el concepto de innovación tecnológica a las que acudir, si bien de la redacción del precepto cabría señalar lo siguiente:

- La Ley exige la misma individualización y planificación, a través de los correspondientes proyectos, que respecto de las actividades de investigación y desarrollo (artículo 33.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Se establece que será nuevo el producto o proceso de producción proyectado cuando sus características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las ya existentes con anterioridad. La aplicación práctica de esta definición tendrá no pocos problemas interpretativos relacionados con el grado de diferenciación tecnológica exigible al nuevo producto o proceso.
- La base de la deducción se referirá a los gastos que resulten de las cuatro categorías de conceptos establecidas en la Ley, que ya han sido comentados con anterioridad (ver epígrafe 2.1.1.1.2. anterior).

Por su parte los porcentajes de deducción en la cuota (10% ó 15%) también se reducen considerablemente frente al establecido con carácter general (30%) para las actividades de investigación y desarrollo (ver epígrafe 2.1.1.2.2. anterior).

Sin perjuicio de las consideraciones anteriores, a efectos prácticos, el motivo fundamental de discusión lo constituirá la delimitación conceptual de estas actividades, no solo frente al concepto de desarrollo, sino también frente a otras actividades tecnológicas (rutinarias tal vez) que realice la empresa, relacionadas con la mejora de productos o procesos preexistentes. Lamentablemente, no será fácil establecer una unidad de cuenta que permita medir de forma objetiva la “sustancialidad” de la mejora que incorpora el proyecto.

En la práctica, esta delicada tarea de objetivización conducirá, lógicamente, a múltiples interpretaciones subjetivas alternativas, lo que puede provocar, en su caso (aplicación por la empresa de un criterio interpretativo razonable pero diferente al de la Administración interviniente), que sean los Tribunales Administrativos o la Jurisdicción Contenciosa los que diluciden la cuestión.

A la hora de discernir la naturaleza del proyecto como de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, será decisivo acudir a la documentación existente y, en especial, a la memoria técnica del proyecto (ver epígrafe 2.2.1. siguiente) pues allí se contendrán los objetivos, descripción técnica y novedad de las actividades realizadas. El análisis técnico de estas cuestiones contribuirá notablemente a desbrozar la dificultad interpretativa que entraña el precepto.

Al hilo de lo anterior, y con una actitud voluntariosa, se han manifestado quienes entienden que la diferencia entre nuevo producto o proceso resultante de una actividad de investigación y desarrollo o resultante de una actividad de innovación tecnológica radica en que, en la primera, dicho producto o proceso aparece por primera vez en el mundo de la ciencia y de la técnica; por el contrario, tal invención no se apreciaría en la actividad de innovación tecnológica, ya que en ésta el proceso o producto existiría con anterioridad, pero con unas características diferentes.

En cierto modo esta es la interpretación que parece mantener la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta, de 16 de febrero de 2001, que establece lo siguiente:

“En definitiva, la actividad de innovación requiere la existencia de una novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto del vista del sujeto pasivo aun cuando los mismos existan en el mercado pues en caso contrario, de tratarse de una nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y desarrollo.”

En el caso planteado, supuesto que el sujeto pasivo adquiera tecnología avanzada para hacer un desarrollo propio de la misma con la finalidad de obtener un nuevo producto informático cuyas características o aplicaciones difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad en los productos propios de la consultante, la actividad desarrollada por la entidad consultante puede considerarse como innovación tecnológica.”

2.2.1.6. Actividades excluidas de la deducción

La Ley del Impuesto no se limita a definir y enumerar las actividades que, desde un punto de vista fiscal, se entenderían incluidas en la base de la deducción, sino que además, establece una delimitación negativa del concepto de investigación, desarrollo o innovación, mediante la enumeración de los supuestos que, en particular, no se entenderían incluidos en el mismo.

No obstante, parece lógico entender, tal y como explícitamente recogía la norma con anterioridad al año 2000, que los supuestos excluidos pueden tener la consideración de investigación, desarrollo o innovación en aquellos casos en que formen parte de un proyecto que reúna los requisitos para poder disfrutar del incentivo fiscal.

Estos conceptos, todos ellos íntimamente relacionados con las actividades generadoras de la deducción, pero carentes de su finalidad específica se agruparían en tres categorías concretas:

1. Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.

Esta nueva redacción fue introducida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social. No obstante, la redacción vigente hasta el año 1999, contemplaba una exclusión similar, al rechazar, de manera genérica, “cualquier otra actividad que no incorpore nuevas tecnologías, aunque se trate de diseño de procesos, sistemas, herramientas, utensilios, montajes, moldes y troqueles, la construcción de todo tipo de instalaciones y equipos incluida la ingeniería de diseño, la instalación y montaje de equipos e instalaciones o la creación de materiales o productos.”

En particular se incluyen en esta categoría las siguientes actividades:

- a) Los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos.

El calificativo “rutinario” introducido a la hora de delimitar este concepto por la norma parece ser la clave de esta exclusión. En efecto, el concepto de desarrollo otorgado por la normativa tributaria, incluye expresamente la búsqueda de una mejora sustancial de los materiales, procesos o sistemas preexistentes.

La determinación de qué podría entenderse por un esfuerzo rutinario, no parece tarea fácil, como tampoco lo es la de determinar y delimitar el concepto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica,

- b) La adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.

El legislador vuelve a hacer referencia en este caso a actividades que, por naturaleza, parecen carecer del componente innovador requerido para la aplicación de la deducción. En efecto, parece que se refiere en estos casos, a actividades que no persiguen una mejora sustancial o una innovación, sino simplemente, atender la demanda específica propia del sector y adaptar su fase de produc-

ción a la misma, actividad ésta que no parece responder a la finalidad propia de un proyecto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

- c) Los cambios periódicos o de temporada así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

Al igual que en el caso anterior, se persigue con este tipo de actividades, adaptar la producción a los requerimientos de la demanda, sin que ello suponga una novedad sustancial.

La norma excluye expresamente las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares. Estas actividades, como en los casos anteriores, parecen carecer del carácter innovador necesario para la generación de la deducción.

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

Las actividades incluidas por la norma en la base de la deducción deben necesariamente corresponderse con una fase anterior a la producción para que puedan tener dicha consideración. No obstante, en numerosas ocasiones, no resulta del todo fácil distinguir si una actividad pertenece a la fase de culminación del proyecto o más bien al inicio de la producción perseguida por éste.

La norma intenta enumerar aquéllos supuestos que, aun cuando aparentemente podrían formar parte del proyecto de investigación, desarrollo o innovación, pertenecen ya a una fase productiva propiamente dicha y por tanto quedarían excluidos de la base de la deducción. En particular, se trata de los siguientes:

- a) La planificación de la actividad productiva: La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas.

Se trata de nuevo de una actividad, quizás el caso más claro, enmarcada en la fase de producción propiamente dicha.

Ejemplo:

Una empresa del sector de automoción desarrolla un nuevo material de carrocería con unas propiedades anticorrosión. Desde un punto de vista fiscal, quedarán excluidos del concepto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, por ejemplo, los estudios de costes de la fabricación con ese nuevo material, ya que los mismos estarían integrados en el proceso de producción, aún cuando en una fase inicial de la planificación del mismo.

Aun cuando este tipo de actividades se encuentran íntimamente ligadas a la culminación del proyecto, se encontrarían relacionados con la fase de producción propiamente dicha, por lo que la norma las considera expresamente excluidas del concepto.

No quedarían excluidos el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluyen la concepción y elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, ni cualquier otra actividad de las expresamente incluidas por la norma al delimitar la base de la deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica.

- b) La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación, desarrollo o de innovación.

No se trata tanto de excluir la creación de nuevos sistemas de producción, que en sí pudieran ser susceptibles de generar la deducción, sino aquellas adaptaciones que, una vez culminado el proyecto, sean necesarias para comenzar con la producción en sí misma. No obstante, tal y como ocurre con las actividades de planificación de la producción, se trata de un supuesto cuya adscripción a una fase final del proyecto o a una inicial de proceso de producción no resultaría fácil en la práctica.

Como novedad introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2002, se contempla expresamente que estas actividades no tendrán la consideración de excluidas siempre y cuando se refieran a instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que estén afectos a actividades de investigación, desarrollo o innovación.

Resulta ciertamente coherente la inclusión como base de la deducción de las actividades relativas a la modificación de los referidos activos y sistemas productivos pero que se encuentren afectos a los correspondientes proyectos de investigación, desarrollo e innovación.

- c) La solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos.

Coherentemente con la exclusión de aquellas actividades propias de la fase de producción, la Ley excluye las soluciones a problemas planteados en la fase de producción.

- d) El control de calidad y la normalización de productos y procesos.

La norma reguladora de la deducción tiende a excluir del concepto fiscal de investigación, desarrollo e innovación tecnológica todas aquellas actividades que formen parte de la fase de producción propiamente dicha, como puede ocurrir con las de control de calidad y normalización del producto.

La anterior redacción de la norma, **anterior a la Ley 55/1999**, excluía expresamente además, en relación este tipo de actividades, las de supervisión de ingeniería, incluso en las fases iniciales de supervisión este tipo de servicios del concepto de actividades generadoras de la deducción. En cierto sentido, teniendo en cuenta que la ingeniería suele ser, normalmente, el núcleo central de todo proyecto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, resultaba extraño que dicho concepto estuviera excluido de la base de la deducción. Así, como novedad introducida por la Ley 55/1999, se eliminó de la delimitación negativa esta exclusión anteriormente contemplada.

Ejemplo:

Una empresa desarrolla un nuevo proceso de fabricación con el que comienza la fabricación de sus productos. Durante los dos primeros meses, un ingeniero supervisará el funcionamiento del nuevo proceso, al objeto de detectar la existencia de posibles anomalías y el correcto cumplimiento de las expectativas. Los costes relacionados con esta actividad no podrán generar deducción, dado que los mismos, aunque íntimamente ligados al proyecto, se encuadran ya en la fase de producción propiamente dicha.

- e) La prospección en materia de ciencias sociales

Estas actividades tienen, en principio, como objetivo primordial la determinación de los requerimientos impuestos por el mercado y las necesidades de la demanda, estando, por lo tanto, dirigidas eminentemente a las fases de producción o comercialización.

- f) Los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización.

Son, del mismo modo, actividades estas relativas a la producción y/o comercialización y excluidas, por lo tanto, del concepto de investigación, desarrollo e innovación.

- g) El adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

Como en los casos anteriores, aunque en ocasiones íntimamente ligados a los proyectos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, se trata de actividades accesorias.

Los importes implicados podrán generar la deducción prevista en el artículo 33 bis de la norma, para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, para el caso de las empresas de reducida dimensión, o la recogida en el artículo 36 de la norma, por gastos de formación profesional, para la totalidad de las empresas, con carácter general.

3. La exploración, **sondeo o prospección** de minerales e hidrocarburos.

Se trata, en este caso, de actividades desarrolladas por empresas situadas en sectores muy específicos que la norma deja al margen de la deducción por considerarlas quizás, no necesariamente favorecedoras del progreso científico y/o tecnológico.

No obstante lo anterior, la nueva redacción introducida por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha eliminado la anterior referencia a las actividades de investigación de minerales e hidrocarburos. En efecto, no parecía excesivamente congruente la exclusión de una actividad de investigación, por el mero hecho de encontrarse relacionada con los hidrocarburos y minerales.

Hasta 31 de diciembre de 1999 la norma excluía asimismo los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial o a contratos, negocios y operaciones relacionadas con la tecnología. Esta exclusión sin embargo no fue recogida por la redacción de la norma vigente a partir de 1 de enero de 2000 ni lo está en la actualidad. Parece por lo tanto que, los costes relacionados con este tipo de servicios, en la medida en que se encuentren directamente relacionados y se apliquen efectivamente a los proyectos que darán lugar a la deducción, tendrán cabida como mayor base de la deducción.

Finalmente, la mencionada redacción, vigente a partir de 1 de enero de 2000, eliminó la anterior exclusión en relación con la confección de programas para equipos electrónicos que se analiza a continuación.

2.2.1.7. El caso especial del software

Otra de las novedades especialmente significativas que introdujo la Ley 55/1999, en la deducción por actividades de investigación y desarrollo, es la que se refiere a los proyectos de software.

Desde el punto de vista técnico, la aplicación de la deducción a estas actividades no representa tanto una ampliación del ámbito, como la eli-

minación del marco de la deducción de la exclusión que, expresamente, establecía la normativa aplicable hasta 31 de diciembre de 1999, según la cual no se consideraban *“actividades de investigación y desarrollo las consistentes en: (...) b) (...) la confección de programas para equipos electrónicos...”* (redacción original del artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Bajo la filosofía del precepto de incentivar este tipo de actividades tecnológicas carecía de sentido esta limitación del alcance de la deducción, cuando además, actualmente, no se concibe la realización de muchas actividades de investigación y desarrollo sin la aplicación de programas de diseño industrial, simulación, motores de búsqueda, etc. obtenidos mediante actividades de investigación y desarrollo en el sector informático.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el “manual Frascati”, establece que para considerar a un proyecto de software actividad de investigación y desarrollo habrá que acudir a los avances científicos y tecnológicos que conlleve su ejecución, teniendo en cuenta además que el objetivo del proceso debe ser la solución de una incertidumbre tecnológica o científica.

También se señala en el documento que los avances en materia de software son, generalmente, incrementales más que revolucionarios, de forma que, una actualización, aumento o cambio de un programa o sistema preexistente puede ser calificado como investigación y desarrollo si encarna avances tecnológicos o científicos de los que resulte un aumento en el nivel de conocimientos. Sin embargo, el uso de software para una aplicación o propósito nuevos no constituye por si mismo un avance.

La definición fiscal recogida en el artículo 33.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto del software es la siguiente:

“Se considera actividad de investigación y desarrollo la concepción de «software» avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de siste-

mas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el «software».”

Lo primero que llama la atención es la definición del software por separado frente a las demás actividades de investigación y desarrollo, por lo que cabría plantearse si en la definición general de investigación y desarrollo recogida en el artículo 33.1.a) no estaba ya incluido el software, una vez eliminada la exclusión a la que antes se hizo referencia; ya que asumir sin más que era necesaria la definición específica, equivaldría a rechazar por ejemplo un proyecto de investigación y desarrollo relativo a un nuevo avión porque no se define en la norma el concepto de aeronáutica.

Otras opiniones manifiestan el interés del legislador por excluir del marco de la deducción las actividades de investigación y desarrollo relacionadas con servicios, de forma que se haría preciso incluir expresamente el software para que, en su acepción de servicio, no pudiese quedar al margen de la deducción.

Tomando la literalidad del precepto, es posible apreciar que la definición específica de la investigación y desarrollo de software pretende limitar el ámbito de la deducción fiscal frente a la definición general establecida para las actividades de investigación y desarrollo; es decir, es como si el legislador apreciase la necesidad de incluir la investigación y desarrollo de software como la actividad de investigación y desarrollo que es, pero no quisiera otorgarle el “status” general y, por ello, estableciese un paso intermedio y previo a la equiparación.

Así, a un producto de software diferente sustancialmente de otro preexistente se le exige además un plus, cual es el de que “suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos”.

En este sentido, la contestación a consulta de 24 de octubre de 2000 de la Dirección General de Tributos señala lo siguiente:

“En consecuencia, es necesaria la concurrencia de un progreso

significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico, para que los trabajos de investigación y desarrollo realizados por la entidad consultante puedan calificarse como tales a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

En la contestación a consulta de 2 de junio de 2000, la Dirección General de Tributos no considera que resulte aplicable la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica a una empresa de traducción que va a iniciar un proyecto para la creación de una base de datos tecnológica en materia de telecomunicaciones, consistente en la investigación de equivalencias en español de los términos correspondientes en inglés, insertándolos en una ficha terminológica.

La negativa de la Dirección General de Tributos se fundamenta en que **“en el caso planteado de creación de una base de datos terminológica de equivalencias en español de términos correspondientes de inglés, no se aprecia la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico sino, más bien, la aplicación de un sistema operativo existente para la obtención de un producto informático con nuevas prestaciones, como es la recopilación de términos ingleses en materia de telecomunicaciones y su conversión en español, por lo que esta actividad no puede calificarse como de investigación y desarrollo a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”**

En la contestación vinculante a consulta de la Dirección General de Tributos de 27 de febrero de 2001 la empresa había adquirido productos de tecnología avanzada para realizar un proyecto consistentes en:

1. Un proyecto de archivo documental digitalizado basado en el diseño de un nuevo proceso de archivo. Licencias de software avanzado a los efectos de integrarlo en un conjunto armónico que cumpla el objetivo del proyecto y otras tecnologías preexistentes. A estas tecnologías se añaden desarrollos propios. El sistema se ha inscrito en

el registro de la propiedad intelectual y se prevé su comercialización en el presente ejercicio.

2. Un conjunto de programas y técnicas (software), para el desarrollo de un conjunto de programas para la extracción de datos.

La Dirección General de Tributos entiende que **“en el caso planteado, no se aprecia la concurrencia de un progreso significativo desde el punto de vista de obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico. Lo que lleva a cabo la consultante consiste en añadir un desarrollo propio a unas tecnologías preexistentes que se adquieren de terceros para la obtención de un producto informático con nuevas prestaciones, y, en segundo lugar para la obtención de determinadas posibilidades de unos programas, sin necesidad de acudir a su compra en el mercado donde ya existe actualmente. Como la actividad que realiza la entidad no incorpora nuevos conocimientos técnicos y el resultado de la misma no es susceptible de desembocar en un nuevo producto, ya que dichos programas existen actualmente en el mercado, no forma parte de un programa de investigación y desarrollo a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

No obstante, el apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades posibilita también practicar la deducción a actividades de innovación tecnológica, considerándose como tales aquellas cuyo resultado sea la obtención de nuevos productos o procesos de producción o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes.

En el caso planteado, el sujeto pasivo adquiere tecnología avanzada para hacer un desarrollo propio de la misma con la finalidad de obtener un nuevo producto informático cuyas características o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad en los productos propios de la consultante, de manera que de cumplirse tales condiciones la actividad desarrollada por la entidad consultante puede considerarse como innovación tecnológica. Ahora bien, la base de la deducción solamente

alcanza a los gastos a los que se refieren las letras a), b) ,c) y d) del referido artículo 33.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, para el caso planteado, serían los derivados de la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, “know-how” y diseños, sin que pueda superar la base de la deducción la cuantía de 50 millones de pesetas, siendo el porcentaje de deducción del 10 por 100 sobre tales gastos.”

Otra cuestión que se aprecia en la norma es la necesidad de que se trate de software avanzado, cuestión de difícil apreciación en la práctica, que suponga un progreso científico significativo y que, además, dicho progreso se origine como consecuencia de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos.

No cabe duda de que el desarrollo de sistemas operativos como el Windows, o lenguajes de programación como JAVA ó XML tendrán cabida en la deducción. El problema será que este tipo de actividades no será frecuente, en la práctica, sin que ello menoscabe en absoluto el nivel de los restantes desarrollos de software que se proyecten, pues es una realidad que los sistemas operativos y lenguajes se desarrollan para implicar a un elevado número de personas, ya sean meros usuarios, analistas o programadores. Por tanto, la existencia de esos sistemas operativos o lenguajes nuevos dificultará la viabilidad de desarrollar otros, aunque fuesen radicalmente nuevos. Ello no significa que los desarrollos ejecutados en aplicación de estos nuevos sistemas o lenguajes no constituyan un progreso científico o tecnológico significativo –por ejemplo programas de simulación, control de electrodomésticos a distancia o por Internet, procesadores de lenguaje natural, etc.-, aunque podrían quedar excluidos atendiendo al tenor literal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvo que incorporen nuevos teoremas y algoritmos.

Con carácter general, en los proyectos de software se desarrollarán nuevos o diferentes teoremas o algoritmos, como consecuencia de las actividades que analistas y programadores ejecuten durante las fases del proyecto, pero parece que no basta con el requisito de la novedad, que en ocasiones podría ser el resultado de diferentes combinaciones, sino que, conforme al texto de la Ley, será preciso que los nuevos teoremas o algoritmos supongan un progreso científico o tecnológico significativo.

La Dirección General de Tributos en su contestación de 16 de febrero de 2001 incide en esta idea señalando que la **aplicación de algoritmos genéricos, utilizándolos como tecnología base en sistemas de optimización, no permite apreciar la concurrencia de un progreso significativo en el ámbito científico o técnico sino, más bien, la aplicación de un algoritmo ya existente para la obtención de un producto informático con nuevas prestaciones.**

Aunque dictada al amparo de la normativa vigente en 1999, reviste especial interés la siguiente resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 29 de mayo de 2000:

El caso concreto es el de una empresa que tiene como actividad habitual la infografía u obtención de imagen en tres dimensiones mediante el uso de ordenador. En 1997 creó un departamento de investigación cuyo objeto consiste en la investigación de nuevas técnicas con el fin de mejorar la imagen por ordenador en tres dimensiones. Partiendo de software ya existente se diseñan nuevos procesos y sistemas que hacen más real la imagen en tres dimensiones o la modifican para conseguir efectos propios. Las innovaciones descubiertas constituyen un nuevo lenguaje de este tipo de imagen que se incorpora a los procesos productivos de la compañía.

Pues bien, en relación con el año 1999, la Dirección General de Tributos concluye que no existe actividad de investigación y desarrollo, ya que el apartado 3 del artículo 33 aplicable en aquella ocasión establece que no se considerarán actividades de investigación y desarrollo las consistentes en, entre otras, la confección de programas para equipos electrónicos, ni los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas. **“De los hechos manifestados en la consulta parece desprenderse que el resultado de la actividad es una mejora de la imagen tridimensional obtenida a través de ordenadores y, por tanto, está ausente la condición de novedad científica o tecnológica exigida para tener la consideración de actividad de investigación y desarrollo a efectos de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades”.**

Dicho lo anterior, la Dirección General de Tributos concluye que, respec-

to del ejercicio 2000, el entorno normativo ha cambiado, precisando que **“en la nueva redacción del artículo 33.2 se hace referencia a la consideración de actividad de investigación y desarrollo la concepción de “software” avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos”.**

A pesar de que no se trata de una respuesta muy clarificadora parece que el hecho de incidir sobre el cambio operado en la normativa permite interpretar que la Dirección General de Tributos aprecia, al menos en principio, una actividad de investigación y desarrollo de software, pues parece que si la conclusión fuese la misma –inexistencia de actividad de investigación y desarrollo a efectos fiscales- no tendría sentido referirse a la nueva redacción de la norma.

Finalmente, la definición del artículo 33.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que no se incluirán las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software. Se trata de un especial recordatorio que, posiblemente, se aplicaría igualmente en caso de que no se hubiese añadido, no sólo porque estas actividades no tendrán el calificativo de proyectos de investigación y desarrollo de software, desde el punto de vista teórico; sino sobre todo, por la exclusión genérica a los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, contenida en la letra a) del apartado 3 del artículo del artículo 33.

En este sentido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (manual Frascati) tampoco considera investigación y desarrollo la realización de actividades rutinarias, ni la resolución de problemas técnicos acaecidos en proyectos previos relacionados con los sistemas operativos y arquitectura informática.

Asimismo, en el referido Manual, se establecen otras actividades, que podrían tildarse de rutinarias o habituales, en la medida en que no supongan avances científicos o tecnológicos:

- Sistemas secundarios.
- Software de traducción de idiomas.

- Añadir funciones de usuario a los programas.
- Resolución de errores de los programas o sistemas.
- Adaptación del software existente.
- Preparación de la documentación de usuario.
- Mantenimiento rutinario de programas y equipos.
- Control de calidad.
- Actividades rutinarias relacionadas con bases de datos.

2.2.2. Identificación de proyectos

Los apartados 1.b) y 2.b) del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al referirse a los gastos que integran la base de la deducción señala que se considerarán los realizados que estén directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos. Previamente, el apartado 1.a) del citado artículo incide en que para que la investigación pueda ser objeto de deducción fiscal debe haberse “planificado”.

Resulta, pues, importante la completa documentación de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que vayan a afrontarse, con el fin de precisar el marco de la actividad, su carácter innovador dentro del entorno técnico-científico concreto, la autonomía del proyecto frente a otras actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (también respecto de otras actividades diferentes y ajenas a las que dan derecho a deducción) que realiza la empresa, así como los costes incurridos para ejecutar estas actividades y la relación (directa y efectiva) entre éstas y los gastos realizados.

Aunque el presente trabajo no tiene la intención de cumplir las funciones de un manual de planificación y gestión de proyectos, sí se considera oportuno ofrecer a continuación algunas indicaciones sobre los aspectos básicos que deberían ser tratados en dicha documentación.

El cumplimiento de la norma no exige la aplicación de ningún modelo concreto. El modelo que aquí se presenta ha sido escogido por responder al índice propuesto por el propio Ministerio de Ciencia y Tecnología

para la presentación de proyectos al Programa de Fomento de la Investigación Técnica (PROFIT) incluido en el Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica (Orden de 23 de marzo de 2001 publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de marzo de 2001). Como la propia Orden cita, el índice facilitado es un índice estándar, y como tal no puede contemplar ni responder plenamente a las peculiaridades de cada proyecto (artículo 3 de la Orden de 7 de marzo de 2000 publicada en el Boletín Oficial del Estado de 9 de marzo); sin embargo, esta Orden menciona que los aspectos considerados se juzgan como estrictamente necesarios para la valoración del proyecto, de aquí que se haya considerado que adoptar este índice como punto de partida permitirá a la empresa la flexibilidad suficiente para adaptarlo a sus necesidades, al tiempo que permitirá cumplir los requisitos mínimos para la documentación del proyecto a los efectos que nos ocupan.

2.2.2.1. La memoria técnica

La normativa tributaria no establece precisiones adicionales, pero no por ello queda huérfano el precepto ya que, como bien señala el artículo 3 del Código Civil **“las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto... y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”**. Por su parte, la Ley General Tributaria (Ley 230/1963) recuerda en su artículo 23.2 que, **“en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”**

Con frecuencia, los proyectos de investigación y desarrollo se desarrollarán en entornos técnico-científicos de gran complejidad, que obligarán a que la identificación de los proyectos esté plagada no sólo de definiciones y conceptos técnicos, sino también de multitud de diagramas, planos, diseños, etc. cuya interpretación jurídico-tributaria deberá tener presente el contexto científico y el sentido técnico de los términos empleados.

En este sentido, parece razonable cumplir con los requisitos de individualización y planificación previstos en la norma fiscal teniendo en

cuenta los criterios establecidos en otras normas del ordenamiento jurídico. Así por ejemplo, la Orden de 31 de enero de 2001, del Ministerio de Ciencia y Tecnología, que establece las bases y hace pública la convocatoria de concesión de ayudas para la realización de proyectos de investigación y desarrollo en el marco de algunos programas nacionales del Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2000/2003 (BOE de 2 de febrero de 2001), dispone en su apartado Octavo (formalización y presentación de solicitudes) los impresos normalizados (disponibles en la dirección de Internet <http://www.mcyt.es>) que deberán utilizarse para documentar las actividades de investigación y desarrollo respecto de las que se soliciten subvenciones.

Dentro de los referidos impresos se incluye un modelo de memoria descriptiva y técnica del proyecto a desarrollar, cuyos principales apartados se resumen a continuación, sin perjuicio de su análisis más detallado en sucesivos epígrafes:

MEMORIA DESCRIPTIVA Y TÉCNICA

1. Objetivo y finalidad del proyecto

- Definición del objetivo principal científico y/o tecnológico que se persigue, así como de otros objetivos, por ejemplo ambientales o industriales.

2. Descripción técnica del proyecto

- Descripción del proyecto y especificaciones funcionales.
- Aparatos y equipos utilizados describiendo sus funciones, aplicación correcta y justificación en su caso.
- Colaboraciones externas: explicación de las tareas encomendadas a empresas y/o organismos públicos o privados en el desarrollo del proyecto.
- Metodología de desarrollo y plan de trabajo: cronograma (planificación temporal del personal involucrado en el desarrollo de las actividades).

- Viabilidad del proyecto. Adecuación de la metodología, diseño de la investigación y plan de trabajo en relación a los objetivos del proyecto. En este apartado se consignarán los datos e informaciones sobre la empresa que puedan resultar relevantes para la realización del proyecto
 - Actividades o tareas, fijando las fases o hitos que se prevé alcanzar en cada una de ellas.
 - Avances alcanzados en el proyecto durante años anteriores, en caso de que la ejecución del proyecto tenga carácter plurianual.
 - Referencia a los objetivos ya logrados o/y a los resultados alcanzados si el proyecto es continuación de otro previo.
 - Mención a los antecedentes y contribuciones previas de otras empresas, vinculadas o no, que influyan en el proyecto, en caso de que éste afronte una nueva temática.
3. Novedad tecnológica y/o funcional del producto, proceso (sistemas) o servicio
- Descripción del estado actual de los conocimientos científico-técnicos en España y en el extranjero, indicando el estado de la tecnología afectada por el proyecto entre las empresas de la competencia nacional e internacional.
 - Novedad de producto o componente:
Descripción de las características técnicas y funcionales que presentará el citado producto, reseñando, en su caso, los aspectos ergonómicos y de diseño.
 - Novedad de proceso (sistemas) o servicio:
Descripción de las características técnicas y metodológicas más significativas del nuevo proceso o servicio.
 - Alcance previsto (especificación / prototipo / piloto / explotación).
 - Identificación de las tecnologías más significativas incorporadas

al proyecto, comentando sus características generales y origen de las mismas.

- Contribuciones científico-técnicas esperables del proyecto. Novedad y relevancia de los objetivos para el avance del conocimiento y la tecnología.
- Plan de difusión, divulgación y, en su caso, explotación de los resultados del proyecto: publicaciones previstas (revistas, libros, ponencias, tesis doctorales, etc.) y relación de las patentes, contratos o convenios previsibles.

2.2.2.1.1. Los objetivos

Parece evidente que si la actividad está debidamente planificada, su ejecución deba responder a una serie de objetivos previamente establecidos. Pero ello no quiere decir, ni que en la ejecución del proceso deban alcanzarse todos los objetivos perseguidos, ni que el resultado del proyecto sea exitoso, ni siquiera que, por la metodología utilizada u otras razones de carácter científico-técnico o incluso económico, se vayan a intentar todos los objetivos planificados.

Ejemplo:

Cabría entender que existe actividad de investigación y desarrollo por parte de un laboratorio que investigue una determinada enfermedad con la intención de obtener una vacuna, pero que no llega a culminar el proceso:

- 1) **Porque aunque no se logra la vacuna, se obtienen una serie de procesos o tratamientos desarrollados en aplicación de los nuevos conocimientos descubiertos.**
- 2) **Porque las investigaciones devienen infructuosas teniendo en cuenta el estado del arte actual de la técnica investigada o aplicada.**
- 3) **Porque en algún momento de la investigación, deja de tener sentido la actividad, ya que, aunque podrían**

alcanzarse los objetivos planificados, otros investigadores han obtenido ya la vacuna utilizando una metodología diferente a la empleada por este laboratorio.

Por tanto, es importante destacar que la deducción fiscal fomenta la realización de las actividades (por supuesto tendentes inicialmente a alcanzar unos objetivos o resultados) con independencia del resultado (éxito o fracaso) que se obtenga con la ejecución de éstas.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en resolución a consulta de fecha 19 de febrero de 2000, señalaba lo siguiente:

“Al respecto, la actividad de ensayo, prueba y construcción de una máquina prototipo nueva puede ser considerada como actividad de desarrollo, con independencia del éxito o fracaso final de la actividad, siempre que por sí misma pueda entenderse que constituye un nuevo proceso de producción o, de ser un mero componente de dicho proceso, la nueva máquina suponga una mejora tecnológica sustancial del proceso preexistente.

(...)

Igual consideración sería aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2000, según la nueva redacción del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dada por el artículo 3 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.”

Los objetivos concretos pueden ser diversos y también es posible que junto a un objetivo principal o finalidad última del proyecto aparezcan diferentes objetivos que pueden ser secundarios o incluso alternativos.

Ejemplo:

Así, podría suceder que el objetivo inicial del proyecto de investigación y desarrollo consistiese en la investigación de nuevas aleaciones o materiales compuestos para la industria aeronáutica, pero que se estableciesen otros objetivos medioambientales en

relación con el tratamiento de los residuos peligrosos derivados de los nuevos productos desarrollados, o también que se fijasen objetivos de aplicación de los nuevos conocimientos en el desarrollo de nuevos productos para la industria automovilística (elementos anticorrosión, de resistencia o de seguridad).

2.2.2.1.2. Descripción técnica del proyecto

La vertiente técnica del proyecto con frecuencia contendrá el núcleo de la actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, describiendo el contenido de la actividad a desarrollar en todos sus aspectos científico-técnicos. Por tanto, los objetivos del proyecto y la descripción técnica de éste a menudo se presentarán unidos, debido, fundamentalmente, a la interrelación que pueda existir entre ambos.

Debe tenerse en cuenta que la documentación de las actividades de investigación y desarrollo planificadas se realiza en un entorno científico extraordinariamente complejo, por lo que la disposición de los apartados en el conjunto de la memoria es una cuestión de presentación formal, que no puede fijarse en atención a cánones preestablecidos, ya que, en buena medida, dependerá no sólo del tipo de proyecto a desarrollar (investigación, desarrollo, innovación tecnológica), sino también de su alcance específico (medicamentos, aleaciones, energía, software), grado de innovación, estado del arte científico y tecnológico, proyectos desarrollados previamente que inciden en el que se planifica, criterio de la empresa para documentar la planificación de estas actividades en proyectos previos. Será pues normal que la empresa que realiza habitualmente actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica disponga de un procedimiento de documentación de las actividades adaptado al ámbito científico al que se dirigen sus esfuerzos y a su experiencia en la ejecución práctica de estos proyectos.

A título orientativo, cabría incluir los siguientes aspectos en este apartado:

- 1) **Descripción básica del proyecto:** al margen de su directa relación con los objetivos del proyecto, en este apartado se profundizaría, por ejemplo, en los conocimientos científicos que se van a aplicar, o se analizarían con mayor detalle los equipos y sistemas a utilizar, describiendo sus funciones y justificando

su aplicación, lógicamente, desde el punto de vista científico-técnico. También se señalarían, en su caso, las actividades principales o complementarias que van a ejecutarse a través de colaboraciones externas, ya sean empresas o/y organismos públicos o privados, nacionales o extranjeros.

- 2) **Metodología de desarrollo:** teniendo en cuenta que una parte importante, sino la más significativa del proyecto, la integrará el esfuerzo del personal asignado al proyecto, se habrán planificado las actuaciones a realizar atendiendo a las estimaciones de tiempo en que, previsiblemente, incurrirá el equipo involucrado. Adicionalmente, por ejemplo, se analizará la metodología empleada en función con los objetivos del proyecto, en la idea de determinar la viabilidad del proyecto.
- 3) **Estado del arte científico y tecnológico:** Aunque teóricamente cabría concebir una actividad de investigación y desarrollo sin ningún nexo con el entorno científico actual, parece, a priori, un esfuerzo inútil, en la medida en que tildaría de innovadoras a actividades rutinarias o, en el mejor de los casos, ya investigadas o desarrolladas.

Por tanto, cuando una empresa planifica sus actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica será habitual que tenga en cuenta, por ejemplo, **los antecedentes y contribuciones previas de otras empresas que incidan en los conocimientos a investigar o la tecnología a desarrollar, así como, los objetivos, resultados y conocimientos alcanzados previamente, si el proyecto es continuación de otro anterior.**

Ejemplo:

Un proyecto puede desarrollarse durante un período de tiempo prolongado y, en su camino, puede dar origen a nuevos proyectos adicionales, aunque todos ellos son individualmente identificados.

También será frecuente que el proyecto abarque varios ejerci-

cios fiscales aunque su duración no supere los 12 meses, o bien que tenga carácter plurianual, en cuyo caso parece razonable entender que la planificación del proyecto en un ejercicio posterior al de su inicio tenga en cuenta los avances ya alcanzados con anterioridad.

2.2.2.1.3. Indagación original y novedad tecnológica del producto, proceso o sistema

No cabe duda de que la Investigación y el Desarrollo son necesarios, tanto para el desarrollo de nuevos conocimientos que surjan como consecuencia de las investigaciones en diferentes áreas, como por ejemplo, **la seguridad, tratamiento de enfermedades, ahorros energéticos, protección del medio ambiente, etc.**, como para obtener nuevos productos, procesos o sistemas, tecnológicamente nuevos, o al menos, sustancialmente avanzados frente a los existentes.

En este sentido, el común denominador de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica reside en el descubrimiento, si se trata de actividades de investigación pura, y en la novedad o en la mejora tecnológica sustancial, en el caso de las actividades de desarrollo y de innovación tecnológica. Por ello, parece razonable entender que al precisar los límites técnicos del proyecto se haya prestado especial atención al estado actual de los conocimientos científicos, tanto en España como en el extranjero y, por tanto, se haya tomado buena nota del estado del arte científico y tecnológico afectado por el proyecto en cuestión.

Insistimos en que, con independencia de que, desde el punto de vista formal, este aspecto se refleje en la memoria técnica del proyecto de forma separada o integrada en otros apartados, lo cierto es que convendrá que ésta, tomando un ejemplo del sector farmacéutico, precise lo siguiente:

- 1) Si se pretende el descubrimiento de nuevos conocimientos por ejemplo en materia genética, precisando el alcance de las indagaciones a realizar (investigación).
- 2) Si lo que se persigue es la aplicación de los precisados

conocimientos para la prevención o tratamiento de enfermedades, señalando la novedad y describiendo las características técnicas de los tratamientos, fármacos, etc. que se pretenden obtener (novedad de producto).

- 3) Si se desarrollarán nuevos procesos o sistemas para la detección de las enfermedades a que van dirigidas las investigaciones del punto 1 anterior (novedad de proceso o sistema).
- 4) Si se pretende la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes, como por ejemplo aplicar nuevas investigaciones para sustituir los compuestos activos del fármaco desarrollado, para su administración en todas las fases (incluso avanzadas) de la enfermedad o para evitar los efectos secundarios o interacciones, que se hubieran podido describir respecto del producto previo (“novedad incremental”).
- 5) Cuáles son las tecnologías más significativas que se incorporan al proyecto, comentando sus características esenciales y su origen, como por ejemplo el ser la primera vez que se utiliza un determinado compuesto en el tratamiento de enfermedades.
- 6) Cuál será la relevancia del proyecto para el avance del conocimiento y la tecnología, por ejemplo en el tratamiento de dolencias relacionadas con las que constituyen el objeto del proyecto o descubrimiento de nuevas sustancias que, debidamente, desarrolladas tendrán nuevas aplicaciones médicas, alimentarias, industriales, etc. (contribuciones científico-técnicas esperables).
- 7) Si se esperan resultados patentables, o que vayan a ser objeto de explotación mediante contratos o convenios con empresas o entidades públicas o privadas, por ejemplo a través de revistas médicas que recojan los nuevos descubrimientos para que puedan ser conocidos y desarrolla-

dos en beneficio de la colectividad (plan de difusión y divulgación).

Sin perjuicio de lo anterior, las indagaciones e innovaciones específicas de los proyectos se reflejarán en algún tipo de documento que establezca los términos de referencia previamente planificados, por lo que, en ocasiones, interesará adjuntarlos como información adicional o soporte de las actividades realizadas, o bien dejar constancia de su existencia y localización para poder acudir a ellos en caso de que se requiriese alguna justificación adicional.

2.2.2.1.4. Identificación de personal adscrito al proyecto

En la mayoría de los casos, el elemento humano protagonizará decisivamente la ejecución de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Así, con independencia del sector tecnológico (alimentación, medicina, industria farmacéutica, aeronáutica, software etc.), tamaño de la empresa y objeto social o de la distribución de actividades efectuada (grupos nacionales o multinacionales) será común encontrar una organización de medios humanos destinada a estas actividades, ya sea con carácter exclusivo o parcial. En muchas ocasiones se tratará de equipos, departamentos o incluso la totalidad de la empresa la que se dedique a la realización de estas actividades.

Es más, la planificación de los recursos humanos en proyectos de elevada complejidad requerirá, a menudo, de un equipo “multidisciplinar”, en el que junto a empleados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo colaboren otros de forma parcial o incluso de forma esporádica o extraordinaria.

Ejemplo:

Una actividad de investigación y desarrollo podrá involucrar al equipo habitual de investigación y desarrollo y a empleados de otros departamentos, o incluso de fábrica, en un proyecto concreto. Una vez más, la norma no pretende dirigir como deban ejecutarse las actividades de investigación y desarrollo, ya que éstas quedarán supeditadas a los objetivos fijados y a la gestión empresarial de los recursos necesarios para afrontar el proceso, sino

insistir en la planificación de las actividades, por lo que resulta indiscutible la necesidad de identificar al personal adscrito a cada proyecto.

La descripción del personal asignado podrá realizarse utilizando muy diversos criterios, no sólo atendiendo al “curriculum vitae” del empleado en cuestión, aunque será habitual que se refleje esta situación, ya que se habrá tenido en cuenta para planificar su nivel de intervención en el proyecto.

Desde el punto de vista organizativo, y con independencia de la denominación y las categorías profesionales que se utilicen, cada proyecto tendrá un líder, jefe de proyecto o responsable, del que dependerán otros investigadores técnicos cualificados (titulados superiores o medios), así como otros colaboradores sin titulación específica y personal de apoyo. Todos ellos pueden ser necesarios para la realización de la actividad, aunque como más tarde se analizará, puede que alguno de ellos no guarde una relación directa con el proyecto de investigación y desarrollo, **por ejemplo determinado personal de apoyo como pueden ser los mozos de almacén.**

La norma fiscal no incide sobre la forma en que se deba documentar este capítulo, si bien conviene tener presente la deducción adicional del 10% prevista para los gastos de personal del período que correspondan a **investigadores cualificados adscritos en exclusiva** a actividades de investigación y desarrollo (ver epígrafe 2.1.1.3. anterior). En este sentido, una identificación rigurosa del equipo del proyecto, que permita determinar su nivel de cualificación tomando como referente inmediato los objetivos del proyecto y que, a su vez, precise el grado de implicación de cada empleado (exclusivo o parcial) puede resultar de gran utilidad para justificar la aplicación de esta deducción adicional.

Ejemplo:

Por ejemplo, una vez establecido el personal cualificado que desarrollará las actividades de investigación y desarrollo habrá que considerar su dedicación al proyecto, pues si el citado personal va a dedicar la totalidad de su tiempo a 4 proyectos, convendrá reflejarlo para la aplicación de la deducción adicional del 10%.

MODELO DE CRONOGRAMA

Actividades/Tareas	Centro Ejecutor	Persona responsable y otras involucradas	Primer año (*)	Segundo año (*)	Tercer año (*)

(*) Sombrear el número de casillas (meses) que corresponda.

Adicionalmente, lo normal será completar la anterior información con el historial profesional de los miembros integrantes del equipo adscrito a los proyectos de investigación y desarrollo, que servirá a su vez para justificar la cualificación y adecuación de los miembros designados en relación con el proyecto a ejecutar.

2.2.2.1.5. Las fases del proyecto

De nuevo será la planificación de las actividades a realizar en ejecución del proyecto la que determinará las fases del mismo, detallando su alcance tanto técnico como temporal. En ocasiones los proyectos de investigación y desarrollo fijarán uno o varios objetivos principales muy concretos, de forma que el grado de cumplimiento del proyecto será, en cualquier momento del proceso, proporcional al tiempo dedicado al mismo. En estos casos las fases del proyecto serán difícilmente apreciables, si bien la empresa a través de sus verificaciones técnicas, validaciones y otros sistemas de control de las actividades podrá valo-

rar el grado de cumplimiento de las actividades. Esta documentación técnica necesaria para seguir ejecutando el proyecto, o alternatively, para plantearse abandonar el mismo será la que pueda y deba integrarse en la memoria técnica.

Sin embargo, será habitual que el proyecto aborde objetivos principales y accesorios, o incluso alternativos, como se comentó anteriormente. Será en estos casos en los que el establecimiento de fases de forma apriorística sea necesario, sin perjuicio de que el propio control de las actividades por parte de la empresa determinará que, alcanzadas determinadas fases, hitos u objetivos, se documenten e incluyan en la memoria las validaciones y verificaciones efectuadas.

Lógicamente, las fases o hitos del proceso están sujetas a cierto grado de incertidumbre en cuanto a su ejecución temporal y material; así por ejemplo, **podrán dilatarse en el tiempo abarcando más periodos impositivos que los previstos inicialmente, durante los que las investigaciones y desarrollos podrán verse modificados por los éxitos o fracasos alcanzados bien por la propia empresa, o por otras diferentes, en función del estado del arte científico y tecnológico.**

Otro aspecto importante a considerar es el alcance previsto respecto de los objetivos fijados en el proyecto.

Ejemplo:

En un proyecto de investigación y desarrollo que investigue y desarrolle nuevas energías para su aplicación en la industria del automóvil, además de las fases que puedan apreciarse durante el proceso de descubrimiento y aplicación de los nuevos conocimientos, podrán establecerse otras fases tendentes a la materialización de los resultados en planos, esquemas o diseños (nuevos motores), o a la creación de un producto o elemento piloto para ser convenientemente estudiado, de cara a obtener un primer prototipo no comercializable (nuevos sistemas o elementos de transporte).

Las actividades de investigación y desarrollo podrán llevarse a cabo en

el seno de varias empresas del mismo grupo o independientes, o también mediante acuerdos de colaboración contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación, Centros de Innovación y Tecnología, etc. No cabe duda que el “reparto” de actividades concretas puede ser muy diferente de los objetivos establecidos en el proyecto, por lo que la presumible distribución se hará, básicamente, tomando como referencia las fases o hitos establecidos.

Con carácter general, las diferentes fases se documentarán precisando el contenido del programa, proceso o actividad particular, describiendo las tareas a realizar, el comienzo y fin de las actividades y los responsables o “jefes de proyecto” identificables en cada fase (en caso de que fueran diferentes, por ejemplo en proyectos que involucren a varias entidades).

Es frecuente que durante la ejecución del proyecto los objetivos sean revisados y, si procede, corregidos los objetivos mediante la evaluación de los logros alcanzados. A su vez, los nuevos conocimientos descubiertos o aplicados en cada fase iniciarán una cadena de nuevas tecnologías o experiencias que, aunque no tengan aplicación directa en el proyecto ejecutado, a buen seguro serán documentadas por los responsables para su utilización en futuros proyectos.

También será frecuente que la empresa trate de homogeneizar los sistemas de verificación y control del cumplimiento de las fases del proyecto, de forma que sólo cuando se hayan superado éstas de forma satisfactoria, se acometan nuevas fases, para evitar el riesgo de fracaso del proyecto por exceso de confianza en las fases previas. De esta forma, será frecuente elaborar diagramas ilustrativos con las fases a ejecutar, los controles previstos y los responsables de verificar el correcto cumplimiento de unas y otros.

Además, un proyecto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica puede dejar de ser viable en un momento determinado, bien por cuestiones técnicas o económicas, por lo que la oportunidad a la hora de abandonar el proyecto será fundamental para reducir los costes y esfuerzos técnicos que provocaría una cancelación tardía del mismo.

La conclusión del proyecto, sobre todo en actividades de desarrollo, generalmente irá precedida de diversas fases de análisis, pruebas y certificación de los nuevos productos, procesos o sistemas, con el fin de asegurar, en su caso, su viabilidad industrial. Estas fases, a menudo se desarrollarán en otros laboratorios o centros de investigación y desarrollo diferentes del que ha dirigido el proceso, en la idea no solo de contrastar el resultado de las actividades con otras opiniones, sino también de aprovechar la mejor especialización y elementos técnicos de que puedan disponer otras empresas, en la ejecución de estas fases.

2.2.2.1.6. Los resultados del proyecto

Como se ha señalado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no condiciona la aplicación del crédito fiscal a la obtención de resultados satisfactorios, la razón parece bien lógica: además de desincentivador sería reprobable castigar con la pérdida de la deducción fiscal a aquél que, adoptando un comportamiento científicamente plausible, con su fracaso se podría decir que ha procurado cierto avance a la ciencia (tal vez otros investigadores abandonen esa línea de conocimiento, aprendan de sus errores o subsanen los cometidos).

Lógicamente, los resultados del proyecto, aunque previsibles, no podrán adivinarse al comienzo de las actividades, sobre todo si éstos son negativos o el proyecto debe abandonarse; por tanto, asumiendo el éxito del proyecto —en otro caso, tal vez poco o nada habría que considerar—, la documentación de los resultados dependerá de múltiples aspectos, tanto técnicos como económicos, entre los que cabría destacar,

1) Aspectos técnicos:

- **Relacionados con los objetivos establecidos inicialmente, como por ejemplo el cumplimiento de todos o algunos, o la modificación o el abandono de otros.**
- **Grado de consecución alcanzado en los objetivos o en las fases abordadas. Por ejemplo la investigación de ciertos metales cuyas propiedades se aplican a la obtención de nuevas aleaciones que, posteriormente, serán aplicadas a nuevos productos.**

- **Materialización de los resultados en planos, esquemas o diseños, que recogerán las especificaciones técnicas por ejemplo de las actividades de desarrollo de nuevos elementos de seguridad activa o pasiva en automóviles.**
- **Creación de prototipos por ejemplo en la industria aeronáutica con el fin de utilizarse en experimentaciones que pueden generar radicales modificaciones estructurales y del propio diseño.**
- **Proyectos piloto, como por ejemplo la construcción de una planta piloto para la investigación y desarrollo de nuevos conservantes en la industria alimentaria.**
- **Viabilidad técnica de los resultados obtenidos, teniendo en cuenta el estado de la técnica.**
- **En definitiva, reflejar los avances logrados y las posibilidades de continuación del proyecto o de utilizar los nuevos conocimientos, productos o sistemas en futuros proyectos de investigación y desarrollo o su aplicación a la obtención particular de nuevos productos o procesos mediante actividades de innovación tecnológica.**

2) Aspectos económicos:

- Viabilidad económica de los resultados alcanzados. Coste de los nuevos procesos.
- Posibilidades de explotación industrial a través de nuevos productos o mejoras sustanciales de los ya existentes.
- Registro de patentes.
- Diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de nuevos productos, como por ejemplo **aplicaciones para la demostración de nuevos sistemas operativos de software.**

tos o el diseño de nuevos sistemas, por lo que la documentación será abundante, de forma que, en ocasiones, resultará conveniente precisar los archivos donde localizarla, para un mejor control y utilización.

2.2.2.2. La memoria económica

Como ya se ha mencionado en anteriores epígrafes, el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que la base de la deducción estará integrada por los gastos realizados que estén directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

De nuevo, habrá que reflejar, documentar y precisar en la correspondiente memoria (económica en este caso) los costes incurridos para ejecutar estas actividades y la relación (directa y efectiva) entre éstas y aquéllos.

También en este caso parece oportuno acudir a los impresos normalizados previstos en la Orden de 31 de enero de 2001, del Ministerio de Ciencia y Tecnología, para reflejar la naturaleza de los gastos a efectos de la deducción fiscal. Los principales apartados en que cabría dividir la memoria económica se resumen a continuación y serán tratados con mayor detalle en posteriores epígrafes:

MEMORIA ECONÓMICA

- Presupuesto de costes del proyecto por capítulos, detallando y explicando todos los costes en que se incurra como consecuencia de la realización del proyecto.
- Análisis de costes. Instalaciones, equipos, laboratorios, experiencia, unidades de investigación y desarrollo específicas, perfiles del personal científico-técnico participante, tanto el perteneciente a la plantilla como el que se prevé contratar.
- Plan de industrialización e inversiones previstas.
- Mercado potencial, indicando especialmente las expectativas

de demanda existentes, respecto de los nuevos productos, procesos o servicios (mercados, productos, sistemas o servicios comparables etc.).

- Cuenta de resultados del proyecto prevista.
- Actividades de promoción y comercialización previstas, en caso de explotación de los resultados del proyecto.
- Relación de futuros proyectos: previsión del efecto multiplicador en el aumento de la actividad de investigación y desarrollo realizada con anterioridad con motivo de la ejecución del proyecto concreto: inversión nueva y futura en investigación y desarrollo.

2.2.2.2.1. Presupuesto de recursos externos e internos

La planificación exigible a este tipo de actividades originará la necesidad de disponer de un presupuesto previo de los recursos que se van a destinar a la ejecución de cada proyecto. La determinación de los costes deberá hacerse de forma individualizada, es decir, cada proyecto deberá recoger sus costes, si bien dentro del mismo proyecto podrán integrarse los costes correspondientes a diferentes fases. En caso de que el proyecto tenga proyección plurianual o abarque varios ejercicios, habrá que detallar los costes correspondientes a cada período.

Aunque la planificación del proyecto precise la elaboración de un presupuesto, lo cierto es que la norma fiscal se refiere a los gastos efectuados en el período impositivo por la realización de actividades de investigación y desarrollo; es decir, un aspecto será la planificación de la actividad y otro diferente los costes realmente incurridos, que podrán ser superiores o inferiores, pero difícilmente idénticos a los previstos. Esto va a motivar que junto a los presupuestos incorporados a la memoria económica se acompañen “detalles de desviaciones” con el fin de conectar los costes presupuestados y los finalmente registrados, que, en principio, constituirán la base de la deducción.

También será frecuente que los proyectos de investigación y desarrollo soliciten y, en su caso, obtengan subvenciones parciales de los costes inherentes al proceso. En estos casos será normal que el presupuesto

recoja la posibilidad de obtener ayudas o subvenciones, resultando muy ilustrativo el siguiente cuadro, que se contiene en los modelos normalizados del Ministerio de Ciencia y Tecnología relacionados en la precitada Orden de 31 de enero de 2001:

		Caso de costes marginales		Caso de Costes totales			
		Ayuda solicitada		Presupuesto total		Ayuda solicitada	
		Miles PTA	EURO	Miles PTA	EURO	Miles PTA	EURO
Costes de personal							
Costes de ejecución	Pequeño equipamiento y material bibliográfico						
	Material fungible						
	Viajes y Dietas						
	Varios						
Costes directos totales (A)							
Costes indirectos (0,15 x A)							
Coste total del proyecto (B)							

A su vez, los gastos generados por el proyecto podrán corresponderse con recursos internos de la empresa, **por ejemplo su personal, laboratorios, plantas piloto, etc., o también referirse a recursos externos, por ejemplo colaboraciones de otros centros de investigación y desarrollo, Universidades, otras empresas, etc.** La concurrencia de recursos externos podrá influir decisivamente a la hora de establecer las deducciones aplicables.

Ejemplo:

La existencia de gastos realizados en el extranjero, en proyectos cuya actividad principal se efectúe en España, deberá determinarse suficientemente, por si se superase el límite del 25% sobre el importe total invertido a que se refieren los apartados .1.b) y

2.b) del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ver epígrafe 2.1.1.1.2. anterior).

También convendrá precisar si el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica ha sido, total o parcialmente, contratado con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología (reconocidos y registrados conforme a la legislación específica) por si pudiera resultar de aplicación la deducción adicional del 10% de los gastos correspondientes prevista en el apartado 1.c) del artículo 33 de la Ley. De tratarse de proyectos de innovación tecnológica cuya realización se encargue a las referidas instituciones la deducción también será superior -15%- a la prevista con carácter general -10%-.

En el caso de existencia de inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a actividades de investigación y desarrollo, que hayan determinado la aplicación de la deducción adicional del 10%, también será conveniente incluir en la memoria las menciones correspondientes a dichos elementos, así como su grado de afectación exclusiva, puesta en condiciones de funcionamiento, grado de permanencia hasta el cumplimiento de su finalidad específica, vida útil, etc.

Por último, en materia presupuestaria, los recursos también tienen otro significado cual es la de financiación interna o externa para afrontar los costes relacionados con la actividad a desarrollar. Bajo esta acepción, será importante reflejar si los costes serán sufragados por la empresa, o bien dispondrá de subvenciones a fondo perdido, préstamos con interés cero o bonificados, etc. ya que en éstos últimos casos resultarían de aplicación los límites (minoración del 65%) establecidos, a la hora de determinar la base de la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

El modelo normalizado elaborado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología para la solicitud de determinadas subvenciones incluye este diagrama que puede resultar ilustrativo:

FINANCIACIÓN PÚBLICA Y PRIVADA (PROYECTOS Y CONTRATOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO)

Título del proyecto o contrato	Investigador responsable	Subvención concedida o solicitada		Entidad financiadora y Referencia del proyecto	Periodo de vigencia o fecha de la solicitud
		Miles PTA	EURO		

2.2.2.2.2. Los gastos directos. Criterios de imputación

Como se ha venido insistiendo, el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige que los gastos que integran la base de la deducción sean efectuados por el sujeto pasivo en el período impositivo, estén directamente relacionados con actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y además que se apliquen efectivamente a la realización de dichas actividades.

Las tres cuestiones básicas son pues (i) los criterios de imputación fiscal a considerar para determinar cronológicamente los costes que van a conformar la base de la deducción del período, (ii) la determinación de los costes atribuibles al proyecto dentro de los gastos empresariales, ya sean éstos generales (todos los costes de la empresa) o específicos (costes de las actividades de investigación y desarrollo) y (iii) el lugar de realización de la actividad.

Respecto de la primera cuestión (i), la mención a los gastos efectuados en el período impositivo, indica que deberán considerarse aquéllos que, conforme a los criterios de devengo contable, deba registrar la empresa

en el ejercicio fiscal de que se trate, por tanto con independencia del momento de pago de los gastos, o del criterio contable de activación de los gastos de investigación y desarrollo (inmovilizado inmaterial), o de la libertad de amortización fiscal de que la empresa podría hacer uso. En el epígrafe 2.2.4. se abordarán con mayor profundidad los aspectos de registro contable que inciden en esta materia.

Por otra parte, (ii) parece que la norma no incluye aquellos gastos que pudieran ser necesarios para el proyecto pero que no guardan directa relación con el mismo, como **por ejemplo los sueldos del personal de seguridad del centro de investigación y desarrollo**. La opción del legislador fiscal por reducir el alcance de los gastos acogibles a la deducción no es algo propio de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente (el artículo 2.1.a) del Real Decreto 1622/92 aprobado bajo la vigencia de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades ya lo recogía de forma idéntica), si bien sigue siendo objeto de crítica, tomando como referencia la normativa contable o incluso la aplicable en materia de subvenciones, como más tarde se precisará.

Tampoco formarán parte de la deducción aquellos gastos que, guardando relación directa con el proyecto, no se apliquen efectivamente al mismo. Se trata de una distinción terminológica de difícil apreciación práctica, ya que, aunque el propósito de la norma es otorgar el crédito fiscal únicamente a aquellos conceptos de gastos que se consuman con el proyecto, lo cierto es que habrá múltiples supuestos en los que esta situación no será fácil de delimitar.

Ejemplo:

Los materiales y componentes que se hayan adquirido con la finalidad de utilizarlos en el proyecto no cabe duda que guardarán una relación directa con éste, pero la cantidad de éstos que no se consuman efectivamente en el proyecto no formarán parte de la base de la deducción. El problema se agudiza si dichos materiales no llegan a ser utilizados, por haber perdido, por ejemplo, por el transcurso del tiempo las propiedades físicas requeridas para su utilización en cualquier proceso o, específicamente, las necesarias para ser objeto de posteriores proyectos de investigación y desarrollo. En este caso, aunque parezca razonable incluirlos en la base de la deducción, bajo una interpretación literal del precepto podrían quedar excluidos.

Desde un punto de vista técnico y económico, los costes integrables dentro de la categoría de gastos de investigación y desarrollo admiten un mayor número de conceptos. Esta discrepancia frente al criterio fiscal, en ocasiones provocará numerosos problemas prácticos, sobre todo cuando los costes del proyecto de investigación y desarrollo se activen, pasando a formar parte del inmovilizado inmaterial de la empresa, o se presenten las correspondientes solicitudes de subvención a algún Organismo Público.

Es obvio que la razón de ser de esta deducción fiscal es incentivar la ejecución de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, mediante un mecanismo –reducción del gasto por Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-. Adicionalmente, a la hora de analizar la naturaleza de los proyectos a realizar –como proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, o bien como otras actividades científicas-, tendrá especial trascendencia la calificación que, en su caso, otorguen los Organismos públicos de carácter técnico encargados de conceder las subvenciones. Pues bien, situados en este entorno, conviene recordar que el modelo normalizado a que se refiere la Orden del Ministerio de Ciencia y Tecnología de 31 de enero de 2001 considera subvencionables, como costes indirectos, el 15% de los costes directos totales (ver epígrafe 2.2.2.2.1 anterior), en la medida en que valora en este porcentaje la parte de otros costes necesarios igualmente para el buen fin del proyecto, aunque la relación entre aquéllos y éste no sea directa. No obstante, desde un punto de vista fiscal, dicho porcentaje no tiene reconocido el derecho a integrar la base de la deducción.

Otro punto de referencia, contable en este caso, lo constituye la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ver anexo normativo), que al desarrollar las normas de valoración 4ª y 5ª del Plan General de Contabilidad –inmovilizado inmaterial- establece que los proyectos de investigación y desarrollo incluirán, en particular, los siguientes conceptos:

- 1) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
- 2) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.

- 3) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
- 4) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
- 5) En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa, ni los financieros.

Frente a lo anterior, el artículo 2.1.b) del mencionado Real Decreto 1622/92 enumeraba las categorías tasadas de gastos siguientes:

- a) Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, entendiéndose por tales, al personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.
- b) Materias primas y aprovisionamientos.
- c) Precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material e inmaterial.
- d) Servicios exteriores excepto los efectuados en las actividades de investigación y desarrollo realizadas para terceros.

El artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se refiere al lugar de realización de las actividades (iii) para determinar si los gastos correspondientes integran o no la base de la deducción. No se pretende insistir en la aplicación del límite del 25%, cuando parte de las actividades se han realizado en el exterior, ni tampoco en la titularidad del crédito fiscal cuando se “subcontrata” la ejecución de las actividades (tanto si ambas entidades son residentes en España como si la que encarga las actividades de investigación y desarrollo no reside ni tiene establecimiento permanente en nuestro país). No obstante, cabría plantear en este punto si el cambio en la redacción del primer párrafo del artículo 33.4 en la redacción original de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente apartados 1.b), segundo párrafo, 2.b), segundo párrafo y 5, segundo párrafo), operado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y el Orden Social, para el año 2002 - normalmente referida como Ley de Acompañamiento a la de Presupues-

tos- pretende ampliar el marco de la deducción. Este criterio encuentra su antecedente inmediato en la Ley 55/1999, de Acompañamiento a la de Presupuestos para el año 2000.

La redacción inicial, vigente hasta el final de 1999, exigía que los gastos tuviesen una relación directa **“con la actividad de investigación y desarrollo efectuada en España”**; sin embargo la actual redacción omite la referencia a que la actividad deba efectuarse en España (directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo). Por supuesto lo anterior no quiere decir que la actividad pueda ser subcontratada a una empresa extranjera, pues entonces entraría en juego el requisito de que la actividad principal se realice en España, para integrar los gastos del exterior en la base de la deducción –amén del límite del 25%-. Nos estamos refiriendo, justamente al supuesto contrario, es decir, proyectos de investigación y desarrollo extranjeros claramente, pero respecto de los que la empresa española contribuiría con ciertas actividades secundarias, o en apoyo de las principales.

Ejemplo:

Imaginemos una empresa extranjera que está realizando un proyecto de investigación y desarrollo de software tendente a la obtención de un nuevo sistema operativo, pero que encarga determinadas actividades “secundarias” a su filial española. Cualitativamente, el grueso del proyecto se está ejecutando fuera de España, pero en la medida en que se pueda justificar la participación de la entidad española en el proyecto conjunto, parece que los costes correspondientes darían derecho a deducción y ello no se vería afectado por límite alguno, ya que la empresa española no soporta costes del exterior, sino que más bien podría ocurrir que la sociedad matriz registrase los costes facturados por la filial española. Más claro podría resultar el caso, cada vez más común, de proyectos europeos comandados por diversas entidades de países comunitarios cuyo grado de participación es similar en cuanto a las actividades principales se refiere.

A pesar de lo que en principio pudiera parecer, lo cierto es que la activi-

dad que se realizase bajo estos parámetros se ejecutaría en España, por lo que no se frustraría la intencionalidad de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de incentivar estas actividades en nuestro país, en un entorno cada vez más global.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que ésta es, en todo caso, una interpretación finalista de la norma, que permite otras interpretaciones.

En otro orden de cosas, conviene recordar que en ocasiones algunos de los costes directos y efectivos de los proyectos se destinarán a varios proyectos, por lo que la imputación a los mismos tendrá que realizarse mediante criterios, porcentajes o estimaciones que entendemos no perjudican al carácter directo del gasto, pues únicamente se refieren a su adscripción a uno u otro proyecto.

Ejemplo:

El ejemplo más claro es la distribución de los costes de personal del equipo de investigación y desarrollo entre los diferentes proyectos en los que intervengan, pero esta misma circunstancia sería predicable de los restantes costes directos, como por ejemplo un viaje de los técnicos de un centro de investigación y desarrollo para contrastar los avances realizados respecto de 3 proyectos en los que interviene también la entidad con la que se reúnen.

2.2.2.2.1. Los gastos de personal

Desde el punto de vista técnico, serán la partida más importante a considerar y punto de referencia para las actividades, fases y objetivos del proyecto. Económicamente, también será normal que constituyan el coste principal del proyecto, pero ello no tiene porqué ser estrictamente necesario.

Ejemplo:

Imaginemos una empresa que en su proyecto de investigación y desarrollo incurre en numerosos costes por colaboraciones externas (éstos a su vez podrían deberse a gastos de personal o a otros conceptos).

En la práctica, los gastos de personal deberán reflejarse de forma que no exista duda de su relación directa con el proyecto y su aplicación efectiva al mismo. Por ejemplo **podría haber personal que destinase parcialmente su tiempo a actividades de investigación y desarrollo y a actividades de fabricación o bien la totalidad de su tiempo a proyectos de investigación y desarrollo, en cuyo caso habría que distribuir sus costes en función de los esfuerzos dedicados en cada caso.**

Por otra parte, la existencia de la deducción adicional del 10% (ver epígrafe 2.1.1.3. anterior) para determinados gastos de personal, exigirá un adecuado cómputo de la dedicación del equipo a los proyectos ejecutados.

Una vez más, va a resultar enormemente ilustrativo el cuadro que se refiere al personal con cargo al proyecto establecido en el modelo normalizado del Ministerio de Ciencia y Tecnología (Orden de 31 de enero de 2001) para determinar el presupuesto de costes totales del proyecto, que se incluye a continuación:

Nombre: para personal propio Titulación: para personal que se va a contratar	Salario bruto anual incluidos costes sociales		Dedicación al proyecto		Coste imputable al proyecto		% del coste que se solicita	Ayuda que se solicita		Justificación de su necesidad y tareas que realizará
	Miles PTA	EUR O	Nº de horas/mes	Nº de meses	Miles PTA	EUR O		Miles PTA	EUR O	
Personal										
Personal a										
T O T A L										

Lo normal será que para determinar el coste real imputable al proyecto se hayan elaborado previamente unas hojas o partes donde conste la participación de cada empleado en los diferentes proyectos, de forma que estos datos puedan volcarse a la hoja anterior. Estas hojas, al menos mensuales, podrían diseñarse considerando, por ejemplo, los siguientes criterios:

- **Detalles de tiempos mensuales de cada empleado: tomando como referencia el número de horas de trabajo del mes de que se trate, cada empleado indicaría el tiempo dedicado a los proyectos en que participe, señalando adicionalmente las actividades concretas realizadas. También se reflejaría, en su caso, el tiempo dedicado a otras actividades al margen de los proyectos de investigación y desarrollo, lo que serviría de apoyo para determinar su adscripción exclusiva o parcial a actividades de investigación y desarrollo.**
- **Detalles mensuales de cada proyecto: más que un criterio diferente, se podría decir que es complementario del anterior, ya que, para cada proyecto, este detalle se formaría mediante la suma de los tiempos mensuales imputados por cada trabajador a los diferentes proyectos; es decir mediante la agregación de los detalles del apartado anterior. De esta forma parece razonable justificar el coste de personal por la dedicación al proyecto en cada período impositivo.**

2.2.2.2.2. Los materiales

Bajo este epígrafe se hace referencia, básicamente, a las materias primas, aprovisionamientos, material bibliográfico y el equipamiento necesario y que no sobreviva al proyecto; es decir, generalmente bienes consumibles, aunque también otros elementos que, a pesar de que por su naturaleza pudieran ser activables, se consumirán en el proyecto y en el período impositivo en cuestión. Si alguno de los elementos adquiridos se consume durante el proyecto, pero a lo largo de varios períodos impositivos, a efectos de la deducción, habría que seguir el criterio contable aplicable, si bien en este caso parece razonable distribuir su cos-

te, por ejemplo linealmente, entre los ejercicios afectados. Otro criterio, podría ser distribuir su coste en función del coste de personal registrado en cada período impositivo por las mismas actividades de investigación y desarrollo, frente al gasto de personal total del proyecto.

En consecuencia, parece razonable incluir en este capítulo las amortizaciones -en el sentido de imputaciones económicas parciales- de los elementos que, insistimos, se consumen en varios períodos impositivos y que, además, pueden utilizarse en varios proyectos.

Como se ha precisado anteriormente, el cumplimiento de los requisitos fiscales requerirá que se trate de gastos directos y aplicados efectivamente al proyecto, por lo que deberán identificarse suficientemente.

Los requisitos de identificación serán diferentes según el material de que se trate. Así, por ejemplo, **en el caso de adquirir materias primas diferentes de las que normalmente la empresa adquiere para el desarrollo de sus actividades de producción, más que su relación directa con el proyecto habrá que precisar el consumo efectivo de todas o parte de ellas. Tratándose en cambio de otro tipo de productos semielaborados u otros aprovisionamientos mejor identificables, convendrá justificar ambos extremos.**

A este propósito servirá de utilidad lo que se haya podido reflejar en la memoria técnica, **por ejemplo si los objetivos del proyecto de investigación y desarrollo consisten en la investigación de nuevas aleaciones para su aplicación a la industria del automóvil (elasticidad, dureza, peso, elementos de seguridad pasiva, etc.), además de reflejarse en la memoria técnica las fases, ensayos, número y naturaleza de las pruebas a realizar, etc., se habrán precisado ciertos materiales o productos necesarios para ello.** En buena lógica, los materiales consumidos según la memoria económica guardarán una estrecha relación con lo especificado en la memoria técnica.

De forma gráfica, el modelo normalizado del Ministerio de Ciencia y Tecnología distingue entre cierto equipamiento y material bibliográfico y el material fungible. Lo que se pretende en última instancia es sepa-

Un ejemplo típico de esta categoría de gastos a que nos referimos son los viajes vinculados a proyectos de investigación y desarrollo, que además de guardar una estrecha relación con los procesos a ejecutar, contablemente cabría catalogarlos de servicios exteriores. Sobre el particular, el modelo normalizado del Ministerio de Ciencia y Tecnología, recoge el siguiente cuadro:

Concepto	Coste imputable al proyecto		% del coste que se solicita	Ayuda que se solicita	
	Miles PTA	EURO		Miles PTA	EURO
TOTAL					

No obstante, en cada caso concreto habrá que analizar con rigor la relación existente entre los servicios y el proyecto ejecutado con el fin de no violentar la norma con un planteamiento erróneo basado en asumir que todo servicio contratado para un centro de investigación y desarrollo tiene relación directa con los proyectos allí ejecutados. De mantener esta línea de argumentación, los sueldos del personal de limpieza, que quedan al margen de las actividades de investigación y desarrollo, podrían ser subcontratados (servicios exteriores, desde una órbita puramente contable) y así reconducidos al marco de la deducción fiscal; lo cual resultaría ajeno a la filosofía del precepto.

Por otra parte, el adecuado reflejo de las colaboraciones externas (ii) podrá contribuir decisivamente a la hora de enjuiciar el carácter innovador de las actividades y, en su caso, quién acomete los objetivos o actividades principales del proyecto.

Ejemplo:

Así, por ejemplo, la colaboración de un Centro de Innovación y Tecnología debidamente reconocido y registrado, en materia de investigación de campos electromagnéticos, que el propio centro calificase como innovadora, en principio, parece que permitiría predicar lo mismo del proyecto de investigación y desarrollo en

materia de telecomunicaciones que pretendiese aplicar dichos conocimientos a la telefonía móvil.

Finalmente, a la hora de calcular la deducción fiscal por investigación y desarrollo (iii) será importante determinar la procedencia –española o extranjera- de las colaboraciones recibidas y también su origen concreto –Universidades, Organismos públicos de investigación, etc.- con el fin de verificar la aplicación de ciertos límites en la base de la deducción (ver epígrafe 2.1.1.1.2. anterior) o la concurrencia de porcentajes de deducción adicionales (10% en actividades de investigación y desarrollo y un 15%, en lugar del 10% general, en las de innovación tecnológica).

Dada la incidencia especial de este tipo de servicios, una identificación por separado de las colaboraciones externas parece que sería más respetuosa con el requisito de individualización previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En materia de subvenciones, también así lo entiende el Ministerio de Ciencia y Tecnología que, en el modelo normalizado de solicitud de este tipo de ayudas, recoge este cuadro que puede servir como punto de referencia:

COSTES DE EJECUCIÓN: Varios

“Se incluirán en este apartado: el uso de servicios generales de investigación, gastos de computación avanzada y colaboraciones externas bajo convenio o contrato. También podrán imputarse aquí gastos de difusión y explotación de los resultados del proyecto.”

Concepto	Coste imputable al proyecto		% del coste que se solicita	Ayuda que se solicita		Justificación de su necesidad
	Miles PTA	EURO		Miles PTA	EURO	
TOTAL						

2.2.3. El registro de proyectos

Aunque no existe obligación legal al respecto, cabe plantear como algo conveniente el registro de proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica de la empresa. Este registro no es más que una relación de los proyectos realizados, con el fin de que consten sencillamente identificados, por si fuera necesario acudir a ellos por cualquier razón; ya sea técnica (proyectos futuros o antecedentes de investigaciones), económica (costes internos, colaboraciones externas, criterios de imputación), para obtener ayudas o financiación (futuras subvenciones), o también por motivos tributarios (aplicación de la deducción o comprobaciones fiscales).

Se trata por tanto de un detalle que convendrá tener convenientemente actualizado, con el fin de poder localizar con facilidad y en cualquier momento las memorias u otra documentación relevante de los proyectos ejecutados en años anteriores.

A efectos fiscales, tendría interés un registro que incluyese las siguientes menciones respecto de los proyectos de investigación y desarrollo ejecutados en cada período impositivo:

- El número de orden asignado.
- El título del proyecto.
- Las fechas de iniciación y terminación. En el caso de proyectos que abarquen más de un ejercicio fiscal, lógicamente en el primer año tan sólo podrá, si cabe, atisbarse la fecha de terminación; pero ello servirá para fijar, a priori, el ámbito temporal en el que se espera que ese proyecto concreto genere costes, o se distribuya el importe de los costes presupuestados.
- El líder, jefe o responsable.
- El importe de los gastos directos y efectivamente aplicados.
- El importe de las inversiones en elementos del inmovilizado material e inmaterial, afectos exclusivamente a actividades de investigación y desarrollo

Adicionalmente, podrían señalarse otras cuestiones como, por ejemplo, si el proyecto ha sido subvencionado y con qué importe, si existen colaboraciones u otros servicios recibidos del extranjero, así como el lugar

donde se encuentran archivadas las memorias y demás documentación adicional justificativa de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica realizadas.

La finalidad última de este “detalle” de proyectos sería resumir la información financiero-fiscal necesaria para, en última instancia, calcular la deducción fiscal del ejercicio y dejar constancia de las cifras empleadas, por si éstas fuesen requeridas en el transcurso de una Inspección.

Sobre este particular, conviene recordar que, al margen de las obligaciones mercantiles de custodia de la documentación, la normativa tributaria exige, con carácter general, que se guarden durante el período de prescripción (en principio 4 años desde la fecha límite máxima para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente) los documentos que justifiquen las deducciones aplicadas.

2.2.4. La contabilización

Al margen de la trascendencia que tendrán los criterios contables para determinar la base de la deducción fiscal (gastos efectuados en el ejercicio, subvenciones recibidas, amortizaciones de los elementos de inmovilizado, etc.), en este epígrafe se hará especial referencia al registro contable de las actividades como requisito formal de identificación de los costes de las actividades.

Pero no por ello deben dejar de recordarse dos cuestiones que, por tener una incidencia variada, ya han sido comentadas con anterioridad:

- La primera es que la deducción se practicará en atención a los gastos en que se haya incurrido durante el ejercicio, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación como inmovilizado inmaterial en curso o terminado (la Dirección General de Tributos se refiere a ello en diversas consultas).
- La segunda es que debe existir una perfecta individualización de los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica dentro de los correspondientes proyectos, lo que, en última instancia, significaría que contablemente tendrían que ser conve-

nientemente agrupados los gastos imputables a cada proyecto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Este aspecto será tratado posteriormente en el epígrafe 2.2.4.2.

2.2.4.1. Aspectos generales

Los gastos de investigación, desarrollo e innovación cuando resulten activables conforme a los criterios previstos en las normas de valoración 4ª y 5ª del Plan General de Contabilidad, y desarrollados en la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ver normas complementarias del anexo normativo), se registrarán dentro del Grupo 2 del Plan General de Contabilidad -Inmovilizado Inmaterial-.

En síntesis, la normativa contable establece que por el principio de prudencia los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica deben imputarse, en principio, al ejercicio en que se produzcan. Esta observancia prevalecerá frente a la activación de los gastos hasta, entre otros motivos, que exista certeza en que la actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica pueda concluir con éxito.

Lo anterior se justifica en base a las dificultades de delimitar conceptualmente la investigación, el desarrollo o la innovación tecnológica frente a otras actividades ejecutadas por la empresa y a la incertidumbre que planea sobre la conclusión con éxito o fracaso de los proyectos. Ahora bien, si la empresa está ante actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica individualizadas y cuya financiación está razonablemente asegurada, sus costes correctamente distribuidos, existen motivos fundados de éxito y se estima que la rentabilidad económico-comercial del proyecto está razonablemente asegurada, entonces la empresa estará en condiciones de **poder** activar, si lo desea, los costes correspondientes, con el fin de que se consiga una adecuada correlación entre los ingresos que, previsiblemente, generará la explotación comercial del proyecto y los gastos necesarios para llevar a cabo su ejecución.

En el capítulo de los gastos a incluir, baste recordar que el criterio contable (se admiten costes indirectos que afecten razonablemente a los proyectos, racionalmente imputados –ver la parte segunda de la Resolu-

ción del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-) es más amplio que el establecido en la norma fiscal, por lo que no cabe duda que si se utiliza un criterio contable estricto habrán de realizarse posteriores minoraciones para determinar la base de la deducción.

2.2.4.2. Agrupación contable de gastos por proyectos

La norma fiscal no establece con nitidez si los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica deben ordenarse contablemente por proyectos, que de ésta forma constituirían cuentas específicas, o bastaría con individualizar los costes registrados en la contabilidad general mediante sistemas extracontables.

Existen razones en defensa de una y otra postura, ya que frente a quienes consideran que la individualización extracontable de los costes los identificaría de forma tan exacta como su registro en unas cuentas especialmente nominadas para la ocasión, que además resultan de reclasificar a ellas los importes previamente registrados en otras cuentas de gastos; otros consideran que el registro contable riguroso tiene otras repercusiones formales (elaboración de cuentas anuales, inclusión en la contabilidad oficial que se legaliza ante el Registro Mercantil, contabilidad auxiliar, etc.) y además sería una prueba o expresión del requisito de planificación establecido por la Ley; es decir, se demostraría, al menos formalmente, que desde el momento de su registro en contabilidad el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica estaba planificado, pues así se registraban los costes imputables a la actividad.

Una interpretación rigurosa como la mencionada parece consecuente en el caso de proyectos que hayan sido activados como inmovilizado inmaterial; pero podría resultar excesivamente exigente en el caso de proyectos cuyos gastos del ejercicio no se activen contablemente. No obstante, este rigor parece desprenderse del criterio de la Dirección General de Tributos, en su contestación de 8 de septiembre de 2000:

“Queda claro, por tanto, que tanto contable como fiscalmente, la calificación de los gastos referidos y la aplicación de la deducción quedan supeditadas a la existencia de proyectos concretos y

perfectamente individualizables, por lo que los gastos derivados de la puesta en marcha o del funcionamiento normal de un departamento de innovación en el seno de la empresa no generan, por sí mismos, el derecho a la aplicación de la deducción regulada en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Habrá, pues, que analizar uno por uno los distintos proyectos acometidos por el señalado departamento y, si cumplieran con las exigencias del mencionado artículo, los gastos a que hace referencia la consultante, podrían acogerse a la deducción”.

2.2.4.3. Capitalización de gastos. Inmovilizado inmaterial

Como hemos señalado al analizar el tratamiento contable en general, la activación o inmovilización de los gastos es una posibilidad por la que puede optar la empresa, de cumplirse las condiciones previstas en la parte Segunda.3 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 21 de enero de 1992.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que si los gastos del proyecto se activan contablemente como inmovilizado inmaterial (fiscalmente gozarán de libertad de amortización) deberán ser objeto de imputación a resultados del ejercicio (gasto), con carácter general, en el plazo máximo de 5 años. Se trata de un máximo por lo que si en cualquier momento la empresa entiende que han desaparecido todas o alguna de las circunstancias que motivaron la activación de los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica –por ejemplo duda del éxito del proyecto ejecutado- deberá imputar a resultados del ejercicio corriente el saldo no amortizado.

Ejemplo:

Si una empresa duda sobre el éxito del proyecto de investigación y desarrollo sobre aplicación de nuevas energías que está ejecutando, por el principio de prudencia no deberá activar los gastos de investigación y desarrollo correspondientes, si bien ello no es obstáculo para la aplicación de la deducción sobre los gastos que procedan.

En cambio, si estima fundadamente que concluirá el proyecto

con éxito (cumpliéndose además las condiciones antes referidas), podrá activar los costes correspondientes y así diferir su imputación contable a resultados, sin perjuicio de que, fiscalmente, podrá deducir todo el gasto (ajuste extracontable negativo por libertad de amortización) y calcular la deducción sobre los gastos devengados -criterio contable, por tanto antes de ser activados- que resulten adecuados fiscalmente –eliminando en su caso costes indirectos, por ejemplo-.

Llegado el caso, la activación de los gastos de proyectos de investigación y desarrollo se realizará mediante las siguientes cuentas e instrucciones, recogidas en el Plan General de Contabilidad:

210. Gastos de investigación y desarrollo

Su movimiento es el siguiente:

- 2100 Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados.
 - 2101 Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados
- a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 731 (Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial).
 - b) Se abonará:
 - b1) Por la baja en inventario, en su caso, con cargo a la cuenta 670 (Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial).
 - b2) Por ser positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de investigación y desarrollo, con cargo a la cuenta 212 (Propiedad Industrial) o 215 (Aplicaciones informáticas), según proceda.

Cuando se trate de investigación y desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la

investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 210 es también el acabado de indicar.

Parece que el mismo tratamiento contable sería predicable respecto de los proyectos de innovación tecnológica.

2.2.4.3. Registro contable del inmovilizado material e inmaterial

En primer lugar, cabría plantearse la necesidad de registrar de manera separada cualquier inmovilizado material o inmaterial que pueda quedar afecto a actividades de investigación, desarrollo o innovación, en la medida en que los correspondientes gastos por amortización integrasen la base de la deducción; es decir, se trataría de individualizar aquellos activos que se van a afectar a diversos proyectos, de manera que su amortización, en su caso, integrará la capitalización de los gastos de investigación, desarrollo e innovación que, con arreglo a las normas contables, hubiera de realizarse.

Parece que esta sistemática en el registro de estos activos no añadiría ninguna especialidad, en la medida en que los costes por amortización correspondientes ya tuvieran una perfecta identificación a través de las partidas contables utilizadas al individualizar cada proyecto de investigación, desarrollo o innovación.

Ahora bien, en segundo lugar, y teniendo en cuenta la nueva deducción adicional del 10% por adquisición de elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos inmuebles y terrenos, afectos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo, parece aconsejable individualizar específicamente este tipo de activos como afectos a actividades de investigación y desarrollo, con el fin de precisar de manera apriorística la intención de la Compañía, la finalidad específica de estos elementos y su identidad contable separada del resto de activos destinados a otras actividades.

3. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN

3.1. ASPECTOS TEÓRICOS

Entre las medidas aprobadas por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, para el estímulo de la pequeña y mediana empresa, se introdujo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades –artículo 33 bis-, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 25 de junio de 2000, esta nueva deducción aplicable sobre la cuota íntegra del impuesto.

Tal y como detalla la propia exposición de motivos del mencionado Real Decreto-Ley, la creación de esta nueva deducción se encuadra dentro de una política de apoyo a este tipo de empresas y a las iniciativas de innovación e internacionalización empresarial, al objeto de mejorar su competitividad y como garantía de supervivencia en un entorno globalizado y rápidamente cambiante.

En efecto, como consecuencia de la importancia adquirida por las nuevas tecnologías en la actualidad, se impone la necesidad de incentivar, desde un punto de vista fiscal, las actuaciones dirigidas a mejorar el acceso y presencia en internet y el desarrollo del comercio electrónico y mejora, en general, de los procesos mediante la incorporación de tecnologías de la información y de las comunicaciones también en este tipo de empresas.

En concreto, la deducción, en su actual redacción dada por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, pretende facilitar el acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, favorecer el desarrollo del comercio electrónico, optimizar los procesos internos de negocio mediante el uso de las tecnologías de la información y de la

comunicación y fomentar la formación de los empleados, favoreciendo así la competitividad de estas empresas.

Esta nueva deducción es de aplicación para los períodos impositivos iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2000, es decir, a partir del 25 de junio de 2000. En consecuencia, la deducción no fue, por tanto, aplicable al período impositivo correspondiente al año 2000 en aquellas entidades cuyo ejercicio social coincidiera con el año natural. El primer ejercicio de aplicación es, en estos casos, el ejercicio 2001.

3.1.1. Sujetos con derecho a la deducción

La deducción se encuentra dirigida a aquellas empresas que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, tengan la consideración de **pequeña y mediana empresa**, es decir, a las contempladas en el artículo 122 de la Ley del Impuesto.

En concreto, tendrán esta consideración las definidas en la Ley como empresas de reducida dimensión, es decir, aquellas empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 5 millones de Euros, es decir, a 831.930.000 pesetas.

En el caso de que el período impositivo anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un período inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Ejemplo:

Una empresa, cuyo ejercicio coincide con el año natural, inició su actividad en el día 15 de febrero del año N. Su cifra de negocios para el ejercicio N ascendió a Ptas. 125.356.000:

Días transcurridos desde el inicio de la actividad: 320
Cifra de negocios anual del ejercicio N: $125.356.000 \times 365/320 = 142.984.188$

La empresa tendrá, por tanto, la consideración de empresa de reducida dimensión en el ejercicio N+1.

Si la entidad fuera de nueva creación el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo, debiendo del mismo modo realizarse la elevación al año.

Ejemplo:

Una entidad, cuyo ejercicio coincide con el año natural, se constituye el día 30 de abril de N e inicia su actividad el día 1 de junio de N, alcanzando una cifra de 355 millones.

Días transcurridos desde el inicio de la actividad: 245
Cifra de negocios anual ejercicio 2001: $355.000.000 \times 365/245 = 528.877.551$

La empresa tendría la consideración, para el ejercicio N, de empresa de reducida dimensión al no superarse el importe de 831.930.000 pesetas establecido.

En aquellos casos en que la entidad forme parte de un grupo de sociedades el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Para la cuantificación de la cifra de negocios deberá, por lo tanto, agregarse la cifra de negocios de cada una de las entidades del grupo al que pertenezca la empresa y, únicamente en el supuesto de que la cifra global resultante no supere los 5 millones de Euros, será aplicable el régimen de empresas de reducida dimensión.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades remite, en cuanto al **concepto de grupo**, a la delimitación establecida por el artículo 42 del Código de Comercio para la formulación de cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con la cual, existirá grupo cuando una sociedad, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

- b) Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. A estos efectos se añadirán a los derechos de voto de la sociedad dominante los que correspondan a las sociedades dominadas por ésta, así como a otras personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de alguna de aquéllas.

Se han suscitado ciertas dudas en relación con la aplicación de esta definición de grupo al ámbito del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, el grupo de consolidación al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es aquél que está obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, sin que esta obligación pueda extenderse a entidades a las que, no teniendo domicilio social en territorio español, no les sean de aplicación las leyes españolas.

En este sentido, podría interpretarse que el límite global del importe de la cifra de negocios del grupo en el sentido del Código de Comercio no afectaría a aquellas entidades dominadas por otras no residentes en España.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos, en diversas contestaciones a consultas (11 de febrero de 1999 y 21 de diciembre de 1999), ha interpretado que la normativa fiscal, al efectuar la remisión al artículo 42 del Código de Comercio, lo hace únicamente para determinar las relaciones de dominio o control que deberán existir entre las sociedades, sin que se requiera además la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Literalmente afirma la Dirección General de Tributos en resolución de fecha 21 de diciembre de 1999:

“En consecuencia, la entidad consultante deberá tomar en consi-

deración la cifra de negocios de todas las entidades, incluso extranjeras, con las que mantenga las relaciones de dominio o control a que se refiere el artículo del Código de comercio...”

De este modo, cuando la entidad que pretenda aplicar la deducción se encuentre en alguna de las mencionadas situaciones respecto de otra entidad o grupo no residente, a la hora de determinar la aplicabilidad de la misma, deberá computar también la cifra de negocios de la entidad o entidades no residentes.

Esta misma limitación será aplicable en el caso de que una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta segundo grado inclusive, se encuentren en relación con otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos anteriormente mencionados.

Es decir, para el cálculo de la cifra de negocios, deberá computarse de forma conjunta el importe de aquellas entidades en las que sean socios personas de un mismo grupo familiar que se encuentre, en relación con las mismas, y con todas ellas, en alguna de las mencionadas circunstancias. Para que esta limitación opere es necesario, por lo tanto, que los integrantes del grupo familiar mantengan participaciones o se encuentren en cualquiera de los supuestos mencionados en relación con todas las entidades.

3.1.2. El cálculo de la deducción

3.1.2.1. La base de la deducción

La base de la deducción estará formada, en general, por el importe de las **inversiones y gastos** del período relacionados con la mejora de la capacidad de accesos y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como la mejora de los procesos internos de las compañías mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación que la Ley detalla.

En particular la Ley especifica los siguientes conceptos:

a) Acceso a internet, que incluirá:

1) Adquisición de equipos y terminales, con su «software» y

periféricos asociados, para la conexión a internet y acceso a facilidades de correo electrónico.

- 2) Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a internet.
- 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
- 4) Formación del personal de la empresa para su uso.

b) Presencia en internet, que incluirá:

- 1) Adquisición de equipos, con «software» y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales «web».
- 2) Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales «web».
- 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
- 4) Formación del personal de la empresa para su uso.

c) Comercio electrónico, que incluirá:

- 1) Adquisición de equipos, con su «software» y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.
- 2) Adquisición de equipos, con su «software» y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.
- 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
- 4) Formación del personal de la empresa para su uso.

d) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales, que incluirá:

- 1) Adquisición de equipos y paquetes de «software» específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranet.
- 2) Adquisición de paquetes de «software» para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
- 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
- 4) Formación del personal de la empresa para su uso.

Ejemplo:

Pongamos como ejemplo una empresa que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión y cuya base imponible del ejercicio es de 45 millones. Durante dicho ejercicio adquiere los terminales con sus respectivos periféricos para implantar el acceso de sus empleados a internet, así como los paquetes de software necesarios para ello, por un importe total de 5 millones. Los gastos de instalación, que no han sido activados como mayor valor de los equipos, ascienden a 150.000.

Por otra parte, contrata, con una empresa externa un curso de formación para el acceso a internet de sus empleados, lo que le supone un gasto de 500.000.

Cuota íntegra del Impuesto:	$(15.000.000 \times 30\%) + (30.000.000 \times 35\%) = 15.000.000$
Base de la deducción:	<p>Adquisición terminales y software: 5.000.000</p> <p>Gastos de instalación: 150.000</p> <p>Curso de formación: <u>500.000</u></p> <p>TOTAL: 5.650.000</p>
Importe de la deducción	$5.650.000 \times 10\% = 565.000$

Los gastos e inversiones del período consideradas como base de la deducción pueden serlo tanto con el objeto de incorporar dichas tecnologías a la empresa, o bien con el de mejorar la tecnología ya empleada por la compañía.

Como puede observarse, la enumeración, en principio taxativa, realizada por la Ley de los conceptos que generan el derecho a la deducción, únicamente contempla el supuesto de **adquisición** de los equipos, terminales y demás accesorios.

En este sentido, existirían determinados aspectos susceptibles de interpretación, tales como la adquisición de equipos mediante arrendamiento financiero u otras fórmulas de financiación y la suscripción de

contratos de “renting” en relación con las mencionadas inversiones, supuestos todos ellos que podrían responder, de igual modo que la adquisición directa, a la finalidad perseguida por la regulación del nuevo incentivo fiscal.

La Dirección General de Tributos, desde la entrada en vigor de dicha deducción, ha empezado ya a delimitar en cierta medida estos conceptos.

En concreto, en relación con la adquisición de equipos mediante **arrendamiento financiero**, y en coherencia con las anteriores interpretaciones que sobre esta materia se han realizado en el pasado, y que en muchos casos han sido incluso expresamente contempladas por la legislación, ha entendido que las inversiones realizadas través de operaciones de arrendamiento financiero, en la medida en que se cumplan los restantes requisitos exigidos para la aplicación de la deducción, podrán ser incluidas en la base de la misma.

En cuanto a la suscripción de contratos de **renting**, aún cuando no supongan la adquisición de los equipos y demás componentes, parece que, en una interpretación finalista de la norma, las cuotas satisfechas por este concepto deberían quedar incluidas en la base de la deducción. No en balde, el propio artículo 33 bis establece que la deducción se practicará sobre el importe, no sólo de las inversiones, sino también de los gastos del período para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

No obstante, la Ley establece que **“tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10% del importe de las inversiones y gastos del período (...) que se especifican a continuación”**, ofreciendo una enumeración de los conceptos que serán base de la deducción que parece por lo tanto una enumeración cerrada y taxativa en la que no se contemplan este tipo de operaciones.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha señalado, en contestación a consulta de fecha 19 de febrero de 2001, lo siguiente:

“En cuanto a la utilización del “renting” como fórmula de finan-

ciación, ha de señalarse que este tipo de contratos se suele configurar como un arrendamiento de bienes muebles, por un tiempo y precio cierto, contratando el arrendatario, además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, reparaciones, sustitución en caso de avería...), y en los que no existe opción de compra, si bien en ocasiones los bienes objeto de estos contratos son adquiridos por el arrendatario al final de los citados contratos por un precio aproximado al valor residual del bien.

En cualquier caso, dada la multitud de variedades bajo la que pueden presentarse, el tratamiento de dichas operaciones dependerá de las relaciones jurídicas establecidas en virtud del contrato y, dada la consideración fiscal de los contratos que incluyen una cesión temporal de uso y una opción de compra. De forma que, si se comprueba que la operación en su sustrato económico es asimilable a la anteriormente apuntada para el arrendamiento financiero cuando no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el tratamiento que corresponderá otorgarle será el mismo.

De acuerdo con lo anterior, hay que indicar que a pesar de que no exista opción de compra podrían producirse situaciones que, desde un punto de vista económico serían similares, como pueden ser, entre otras, las siguientes: contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones de pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento, cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario. En estas situaciones, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto para los contratos de arrendamiento financiero, en tanto su calificación económica es coincidente. En consecuencia, en el caso de que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición, la utilización del “renting” como

fórmula de financiación también resultará válida para la aplicación de la deducción...”

Conforme a esta interpretación, parece por lo tanto que el arrendamiento puro de los equipos y demás componentes no dará derecho a practicar la deducción. Únicamente en la medida en que el contrato suponga una forma de adquisición de los elementos podrá generar derecho a la deducción.

En este sentido, la Ley del Impuesto equipara a los contratos de arrendamiento financiero (como un medio de adquisición) aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra en los que no existan dudas razonables de que se ejercitará la opción, estableciendo, a estos efectos, la presunción de que no existen dudas razonables al respecto, cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración del contrato.

Tanto en el caso del leasing como en el del arrendamiento con opción de compra que tenga la consideración de inversión, la aplicación de la deducción queda condicionada al ejercicio de la opción de compra, de modo que, si la misma no se llega a ejercitar, deberá regularizarse la deducción practicada indebidamente en la liquidación del período impositivo en el que se incumpla el ejercicio de la opción de compra, junto con los intereses de demora correspondientes.

En cuanto a la base de deducción en relación con la adquisición de equipos mediante contratos de arrendamiento financiero u otro tipo de arrendamientos con opción de compra que, según lo expuesto, puedan ser considerados como medio de adquisición, en principio, parece razonable considerar -su inclusión en la base de deducción deviene de su consideración como inversión- que la misma estaría constituida por el coste de adquisición y no por las cuotas satisfechas en cada ejercicio.

En este sentido, y aunque en relación con la ya suprimida deducción por activos fijos nuevos, la Dirección General de Tributos, señaló lo siguiente:

“Las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios, pueden acogerse a la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado inmaterial en 1996.

En cuanto a la base de deducción, entendemos que deben ser el precio de compra para la entidad arrendadora y el período el de la puesta a disposición del bien.”

La Ley establece que la parte de la inversión o gasto financiada con subvenciones no generará derecho a aplicar la deducción, sin que efectúe referencia alguna a la percepción de las mismas, por lo que, en una interpretación literal de la norma, podría concluirse que dichas subvenciones deberán ser minoradas de la base de deducción con independencia de que las mismas hayan sido efectivamente percibidas.

3.1.2.2. El tipo de la deducción

La deducción estará constituida por el 10% del importe de las mencionadas inversiones y gastos del período.

3.1.3. La aplicación de la deducción

3.1.3.1. Los límites de la cuota

La Ley ha establecido determinados límites para la aplicación de la deducción, según los cuales, esta deducción junto con las otras deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, no podrá superar el 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Este límite se amplía al 45% cuando el importe de esta deducción más la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Ejemplo:

Tomando el ejemplo expuesto en el epígrafe 3.1.2.1. el cálculo sería el siguiente:

Cuota íntegra del Impuesto:	$(15.000.000 \times 30\%) + (30.000.000 \times 35\%) = 15.000.000$
Base de la deducción:	Adquisición terminales y software: 5.000.000 Gastos de instalación: 150.000 Curso de formación: 500.000 TOTAL: 5.650.000
Importe de la deducción	$5.650.000 \times 10\% = 565.000$
Cálculo del límite aplicable:	$15.000.000 \times 10\% = 1.500.000$ $1.500.000 > 565.000$
Límite de la deducción:	$6.250.000 \times 35\% = 2.187.500$
Impuesto a pagar:	14.435.000

El límite aplicable será el 35% de la cuota íntegra, ya que el importe de la deducción generada (565.000) no supera el 10% de la cuota íntegra (1.500.000). No obstante, la totalidad de la deducción generada será aplicable en el propio período ya que no se excede dicho límite.

Por otra parte, los elementos patrimoniales afectos a la deducción, deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior, entendiéndose por tal, su vida útil conforme a los criterios contables.

La permanencia en funcionamiento de los bienes, tal y como ha entendido en Tribunal Superior de Justicia de Valencia (Sentencia de fecha 27 de enero de 1995), supone la afectación del activo a la dinámica o proceso productivo empresarial al que se dedique la empresa.

3.1.3.2. Tratamiento de los excesos

Los excesos de las deducciones que, conforme a los límites señalados en el epígrafe anterior, no puedan ser aplicados a reducir la cuota del impuesto en el período impositivo podrán aplicarse, respetando los mismos límites, en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

En relación con este tema, habrá que tener en cuenta los comentarios expuestos en el epígrafe 2.1.2.2 anterior.

3.1.3.3. Incompatibilidades

De acuerdo con lo establecido en el artículo 33.bis de la Ley del Impuesto, esta deducción es **incompatible** para las mismas inversiones o gastos con las siguientes deducciones:

- Deducción para la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.
- Deducción por actividades de exportación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

Así, los gastos de formación de personal efectuados con motivo de la implantación de las mencionadas tecnologías no podrán acogerse, simultáneamente, a esta deducción y a la de gastos de formación de personal también contemplada por la Ley.

No obstante, en el supuesto de que se incurriera en gastos de formación sin que se realizara inversión alguna para la implantación de nuevas tecnologías, podría aplicarse la mencionada deducción, que se analiza a continuación.

3.1.4. Incentivo adicional. Deducción por gastos de formación profesional

En coherencia con esta política de estímulo para la implantación de las nuevas tecnologías, y también mediante el Real Decreto-Ley 3/2000, se amplió el ámbito de aplicación de la ya existente deducción por gastos de formación profesional, al objeto de fomentar la formación del personal en el uso de nuevas tecnologías, en este caso para la totalidad de las empresas y no con carácter exclusivo para la pequeña y mediana empresa.

Esta ampliación del concepto de gastos de formación profesional persi-

que, de un lado, incentivar la formación del personal de la empresa en el uso de nuevas tecnologías, y de otro, fomentar las inversiones de las empresas en estas tecnologías (debe tenerse en cuenta que la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación es únicamente aplicable por las empresas que tengan la consideración fiscal de empresas de reducida dimensión –artículo 122 de la Ley-).

3.1.4.1.- Deducción por gastos de formación profesional

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde su entrada en vigor, recoge, en su artículo 36 una deducción en la cuota del Impuesto del 5% de los gastos incurridos y registrados en el período correspondientes a la realización de actividades de formación profesional. Esta deducción se incrementa hasta un 10% en relación con aquellos gastos que supongan un incremento respecto de la media de los incurridos en los dos años anteriores.

El importe de los gastos incurridos deberá ser reducido en el 65% de las subvenciones recibidas por este concepto durante el ejercicio e imputables como ingreso en el mismo.

En aquellos casos en que la **empresa sea de nueva creación** o en los que no hayan existido con anterioridad gastos por este concepto, se entenderá que la media de los gastos incurridos en los dos años anteriores es cero, tal y como lo ha entendido la Dirección General de Tributos en resolución de fecha 23 de abril de 1996.

De acuerdo con la definición de la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, se consideran gastos de formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, **directamente o través de terceros**, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo.

La deducción será aplicable tanto a los gastos derivados de acciones formativas desarrolladas por la empresa, entendiéndose por tales aquellas en las que se utilizan los propios medios materiales y humanos de la empresa, como las desarrolladas a través de terceros, es decir, aquellas acciones o cursos contratados, en todo o en parte, con terceros.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha considerado los siguientes **conceptos incluidos** dentro de los gastos de formación correspondientes a las acciones desarrolladas **directamente** por la empresa:

- Los sueldos y salarios de los empleados en la parte imputable a los cursos que impartan y demás acciones formativas que desarrollen (Dirección General de Tributos: 18 de julio de 1995).
- La retribución de los profesores de la propia entidad correspondiente a la formación impartida, es decir, los salarios y seguridad social de aquéllos imputables a los cursos impartidos (Dirección General de Tributos: 10 de abril de 1996 y Dirección General de Tributos: 20 de julio de 1998).
- Alquiler de locales (Dirección General de Tributos: 10 de abril de 1996).
- Edición de material docente (Dirección General de Tributos: 10 de abril de 1996 y Dirección General de Tributos: 20 de julio de 1998).
- Amortización del inmueble y demás elementos de inmovilizado afectos a la acción formativa (Dirección General de Tributos 10 de abril de 1996).
- Consumo de bienes y suministros requeridos para la realización de la actividad (Dirección General de Tributos 10 de abril de 1996 y Dirección General de Tributos 20 de julio de 1998).

En relación con la formación prestada por **terceros** la base de la deducción consistirá únicamente en el precio de adquisición de tales servicios.

Como **delimitación negativa** de los conceptos incluidos en la base de deducción, la Dirección General de Tributos, en resoluciones a consultas de 10 de abril de 1996 y de 20 de julio de 1998, ha señalado que quedarán excluidos de la base de la deducción aquellos gastos que puedan considerarse como accesorios o relacionados indirectamente a la acción formativa del personal, tales como:

- Gastos de desplazamiento, manutención y estancia.
- Gastos derivados del Departamento de Formación de que dispone la empresa integrado por varios empleados cuya función es la orga-

nización de la formación de los empleados en todos sus ámbitos administrativos y materiales, por cuanto los mismos van dirigidos a la organización de la formación y no a la formación del personal en sí misma.

Por último, la Dirección General de Tributos ha entendido que únicamente cabrá la aplicación de la deducción en relación con aquellos gastos de formación **destinados a personal de la empresa**, es decir, empleados que formen parte de la misma.

Literalmente expone en resolución a consulta, de fecha 26 de abril, lo siguiente:

“En este sentido, el término personal de la empresa sólo puede abarcar a quienes están contratados para prestar sus servicios en la entidad consultante por cuenta ajena, sin que alcance a los agentes bancarios. Si bien es cierto que estos últimos prestan sus servicios en exclusiva a la entidad, no lo es menos que los mismos deciden cómo organizar su propia actividad y los medios de los que puedan servir mejor a la misma. La existencia de una obligación de exclusividad es, por otra parte, común a muy diferentes tipos de contratos, por ejemplo los de franquicia, sin que por ello se entienda que la parte que asume tal imposición quede integrada entre el personal de quien la impone.”

3.1.4.2. Ampliación del concepto de gastos de formación profesional

La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, amplió la base de esta deducción mediante la introducción de un nuevo párrafo en el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como consecuencia, y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, esta deducción se extiende también a los gastos efectuados con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

Teniendo en cuenta la fecha de entrada en vigor de esta nueva redacción, la deducción no será, por tanto, **aplicable** en relación con los nuevos conceptos al período impositivo correspondiente al año 2000 en

aquellas entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural. El primer ejercicio de aplicación será, en estos casos, el ejercicio 2001.

Específicamente **se incluyen** entre dichos gastos los siguientes:

- Los realizados para proporcionar, facilitar o financiar la conexión de los empleados a internet.
- Los derivados de la entrega gratuita o a precios rebajados o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a internet, con su “software” y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo.

El objetivo prioritario de la deducción se centra en la capacitación del personal, por lo que, en consecuencia, y como ha manifestado la propia Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 18 de diciembre de 2000, en todo caso quedarían **excluidos** del ámbito de la deducción los gastos en que incurra la empresa que guarden relación con activos e inversiones destinadas al desarrollo de la **actividad productiva** del sujeto pasivo y no a una actividad en beneficio del empleado.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 19 de diciembre de 2000, ha considerado excluidos de la base de la deducción los gastos por la amortización anual de las inversiones efectuadas en infraestructuras de comunicación necesarias para el acceso remoto desde el domicilio del empleado a la propia red interna de la compañía, sobre la base de que dicha inversión se encuentra orientada **“al establecimiento y mantenimiento de una red informática interna, en cuanto ésta estuviese dirigida a facilitar, mejorar, acelerar y optimizar la estructura de trabajo de la compañía”** dado que, según la propia Dirección General de Tributos, carecerían del componente formativo necesario, por cuanto su objeto directo se centraría en la modernización de los procedimientos y del activo empresarial.

Dicha exclusión ha sido matizada por el mencionado Centro, en contes-

tación de fecha 27 de diciembre de 2000, en la que aclara que cuando considera excluida de la base de la deducción la amortización anual de las inversiones efectuadas en infraestructuras de comunicación, se refiere “a las recientes fórmulas de organización empresarial que se aglutinan en la actualidad bajo el término sajón de <<home office>>, las cuales, lógicamente, nada tienen que ver con los procesos de formación de personal que la nueva deducción pretende incentivar”.

Añade, además que, teniendo en cuenta que los contenidos de la red interna objeto de consulta tienen un “carácter eminentemente social, con contenidos relativos al interés particular del empleado, cabe concluir que, efectivamente, las inversiones objeto de análisis no tienen por objeto <<facilitar, mejorar, acelerar u optimizar las estructuras de trabajo de la consultante>>”.

En definitiva, la Dirección General de Tributos acude, a la hora de determinar la aplicabilidad de la deducción a los distintos conceptos, a un criterio de interpretación finalista de la norma y de sus objetivos.

En aquéllos supuestos en que la compañía pretenda **facilitar a sus empleados los equipos** necesarios para la finalidad contemplada por la deducción, podríamos distinguir distintas alternativas con diferente tratamiento a efectos de la deducción:

a) Compra de los equipos.

En este caso, y teniendo en cuenta que la deducción se refiere únicamente a los gastos incurridos en el ejercicio (a diferencia de lo establecido para las empresas de reducida dimensión en relación con el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que incluye tanto gastos como inversiones), será necesario distinguir dos supuestos:

- Adquisición para posterior entrega gratuita a los trabajadores:

En este caso la base de la deducción estará constituida por el **precio de adquisición** de los equipos entregados gratuitamente a los trabajadores, siempre y cuando tenga la consideración de gasto devengado y contabilizado como tal en el período impositivo.

Así lo ha entendido la Dirección General de Tributos que, en contestación a consulta de fecha 18 de diciembre de 2000, señala lo siguiente:

“En el caso consultado se plantea si la entrega gratuita a los trabajadores de la empresa de los equipos necesarios para acceder a internet es apta a efectos de aplicar este incentivo fiscal. En este sentido, cuando la ley se refiere a gastos realizados por la empresa <<para financiar>> los equipos necesarios para el acceso a internet, debe interpretarse, de manera sistemática y finalista, que se dirige a cualquier fórmula que suponga aportar los medios materiales necesarios o el dinero necesario para conseguir la conexión y acceso a internet de sus trabajadores, cualquiera que sea el titular del dominio de los equipos necesarios para ello, empresa o trabajador, por lo que la entrega a título gratuito a los trabajadores sería válida a estos efectos.

(...)

En consecuencia, el precio de adquisición de los equipos entregados gratuitamente a los trabajadores formará parte de la base de la deducción cuando tenga la consideración contable de gasto devengado y contabilizado como tal en el período impositivo.”

- Adquisición para cesión de uso de los trabajadores:

En este caso, como en el anterior, la base de la deducción sería, del mismo modo, el gasto contabilizado en el ejercicio que, en este caso, teniendo en cuenta que el activo permanecerá en la compañía, será la amortización contable de los activos, siempre y cuando se encuentre debidamente registrada.

- b) Arrendamiento de los equipos para ponerlos a disposición del empleado.

Como en los casos anteriores, la base de la deducción estará constituida por el importe satisfecho por este concepto, es decir, por el importe anual pagado en concepto de **cuotas** de arrendamiento, siempre y cuando se cumpla el requisito finalista de la deducción.

- c) Suscripción de contrato de renting de los equipos para ponerlos a disposición del empleado.

Como en el caso anterior, las **cuotas de renting** satisfechas durante el ejercicio formarían parte de la deducción, siempre y cuando hayan sido contablemente registrados. En este caso parece lógico que la base en la deducción incluya la parte correspondiente a la carga financiera, como un gasto registrado más.

- d) Suscripción de contrato de arrendamiento financiero (leasing) de los equipos para ponerlos a disposición del empleado.

En relación con este tipo de operaciones, podrían plantearse dudas para aquellas compañías que, por aplicación de los criterios establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, realicen los correspondientes ajustes a la base imponible para corregir la amortización contable registrada. Cabría plantearse si la deducción no debiera aplicarse sobre la base de la amortización fiscal en lugar de sobre la contable.

No obstante, la Dirección General de Tributos ha señalado, en contestación a consulta de fecha 18 de diciembre de 2000, lo siguiente:

“La base de la deducción será el gasto soportado por el sujeto pasivo derivado de la finalidad establecida en la ley, teniendo la consideración de gastos aquéllos que tengan esta misma calificación según la normativa contable (Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre) dado que, ante la ausencia de una calificación expresa en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tienen carácter supletorio los preceptos del Derecho común (artículo 9 de la Ley General Tributaria).

En consecuencia, en la cesión de uso a los trabajadores de equipos adquiridos por el sujeto pasivo mediante contratos de arrendamiento financiero, de acuerdo con los criterios establecidos en el citado Plan General de Contabilidad, el gasto devengado y contabilizado como tal en cada ejercicio será la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, así como la amortización técnica de los elementos correspondientes a su depreciación efectiva, sien-

do el importe de dichos gastos la base para aplicar la deducción de este incentivo fiscal”

Parece con ello, que se persigue una adecuación de la aplicación de la deducción a la vida útil real y efectiva de los elementos involucrados en el cálculo de la misma.

En relación con otros conceptos incluidos en la base de la deducción, y a título enunciativo, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 19 de diciembre de 2000, ha considerado los siguientes **conceptos incluidos en la base** de la deducción:

- a) Adquisición de ordenadores e impresoras destinados a los domicilios de los empleados, así como de los equipos necesarios para el acceso a internet.
- b) Costes de instalación y mantenimiento de los equipos.
- c) Costes financieros derivados de la financiación ajena empleada en la adquisición.
- d) Instalación del sistema operativo, programas de ofimática, antivirus y el software de conexión a internet.
- e) Costes de conexión y utilización de internet.
- f) Coste de los cursos de formación que sean impartidos a los empleados en relación con el proyecto.

En todo caso, los gastos que formen parte de la deducción deberán ser **coste para la empresa**, no admitiéndose en ningún caso la repercusión de los mismos al empleado.

Así lo ha entendido la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 19 de diciembre de 2000, según la cual:

“los gastos descritos (...) podrán formar parte de la base para el cálculo de la deducción objeto de estudio, en tanto sean soportados directa o indirectamente por la entidad consultante y no sean repercutidos en modo alguno al trabajador (mediante detracción de sus nóminas o cualquier otra fórmula de efectos análogos).”

La realidad de los gastos incluidos como base de la deducción se podrá

justificar mediante la contabilidad de la empresa acompañada de la correspondiente justificación documental y demás medios de prueba necesarios.

3.1.4.3. Exclusión del concepto de retribución en especie

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, al regular el concepto de gastos de formación profesional incluidos en la base de la deducción, excluye expresamente aquéllos que, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.

No obstante lo anterior, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 43 establece expresamente que no tendrán la consideración de retribuciones en especie, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando la prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas.

Por otra parte, en concreto, en relación con el nuevo concepto incluido en la base de la deducción (gastos para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías), la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha establecido expresamente que dichos gastos no determinarán la obtención de rendimiento del trabajo para el empleado.

Resulta un tanto sorprendente esta regulación en la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades de conceptos que son propios del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tales como las retribuciones en especie. Debido a ello, podrían suscitarse ciertas dudas interpretativas en supuestos concretos.

En efecto, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluye únicamente del concepto de retribución en especie los gastos correspondientes a estudios para la capacitación o reciclaje del personal. El concepto introducido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aunque también relativo a la formación de los empleados, de no

ser por la referencia expresa en el Impuesto sobre Sociedades, se consideraría retribución en especie.

En efecto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al regular esta materia ajena a su ámbito normativo, parece supeditar la calificación de estas operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la existencia o inexistencia de los gastos que generan la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, y en una interpretación literal de la norma, se podría llegar a plantear que, de no concurrir todas las circunstancias necesarias para la aplicación de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, estas actividades generarían las correspondientes retribuciones en especie para los empleados.

No obstante, ésta parece una interpretación excesivamente literal de la norma y que no responde a la finalidad perseguida por la misma, ya que resulta un tanto artificioso y lejos del espíritu de la norma supeditar la calificación de un hecho en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la existencia de una deducción en otro impuesto.

De acuerdo con esta interpretación, la entrega por parte de la matriz extranjera, a los empleados de su filial residente en España, de equipos a precios rebajados, podría ser considerada como retribución en especie para aquéllos, ya que, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los gastos que generan la deducción son aquéllos **efectuados por la entidad** con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

Parece poco acorde con el espíritu de la norma la consideración de retribución en especie para los empleados de un supuesto como éste, en el que, independientemente de quién financie la operación, el fin perseguido fuera verdaderamente la formación de los empleados.

3.2. ASPECTOS PRÁCTICOS

3.2.1. Identificación de inversiones y gastos afectables a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación

3.2.1.1. Acceso a internet

En particular, los siguientes conceptos podrían quedar incluidos:

- Adquisición de equipos compatibles para el acceso a internet (con los elementos periféricos necesarios, tales como monitor, modem...).
- Paquete de software básico (sistema operativo) necesario para el funcionamiento del software de conexión.
- Cuotas de conexión telefónica para acceso a internet.
- Instalación de líneas RDSI, ADSL o de otro tipo, específicas para el acceso y navegación a través de internet.
- Paquetes de software necesarios para el acceso a internet.
- Gastos de instalación de los anteriores equipos o de los correspondientes paquetes de software.
- Cursos de acceso a internet y navegación, impartidos por la propia empresa o por un tercero.
- Certificados de servidor para conseguir la autenticación de la identidad de los servidores, así como la confidencialidad e integridad de la información.

3.2.1.2. Presencia en internet

En particular podrían considerarse incluidas dentro de este concepto:

- Adquisición de equipos compatibles para el acceso a internet (con los elementos periféricos necesarios, tales como monitor, modem...) con el fin de favorecer la presencia en internet.
- Paquete de software básico (sistema operativo) necesario para el funcionamiento del software de conexión al objeto de favorecer la presencia en internet.
- Cuotas de conexión telefónica para acceso a internet.
- Instalación de líneas RDSI, ADSL o de otro tipo, específicas para el acceso y navegación a través de internet.
- Paquetes de software necesarios para el acceso a internet.
- Creación de páginas web.
- Mantenimiento y desarrollo de las mismas.
- Introducción de contenidos multimedia.
- Servicios de consultoría para la confección o el desarrollo de páginas web.

- Cursos impartidos a empleados sobre diseño y mantenimiento de páginas, ya sean externos o impartidos por la propia empresa.
- Web corporativas, creación de portales horizontales y verticales, web de contenidos.
- Adaptación de Intranets al acceso a internet, pasarelas de pago e interfaces.
- Registro de dominios electrónicos.

3.2.1.3. Comercio electrónico

Los siguientes conceptos podrían incluirse dentro de este epígrafe:

- Adquisición de equipos compatibles para el acceso a internet (con los elementos periféricos necesarios, tales como monitor, modem...) necesarios para las conexiones relacionadas con el comercio electrónico.
- Paquete de software básico (sistema operativo) necesario para el funcionamiento del software de conexión, necesarios para las conexiones relacionadas con el comercio electrónico.
- Cuotas de conexión telefónica para acceso a internet.
- Instalación de líneas RDSI, ADSL o de otro tipo, específicas para el acceso y navegación a través de internet.
- Paquetes de software necesarios para el acceso a internet.
- Servicios de consultoría en relación con la implantación del sistema de correo electrónico.
- Servicios de consultoría en relación con la seguridad y confidencialidad de las transacciones.
- Paquetes de software para acceso a correo electrónico.
- Servicios de consultoría de gestión de contenidos y diseños de páginas web, logística, el posicionamiento y lanzamiento del negocio, estudios de marketing, asesoría legal, inteligencia de negocio.
- Obtención de certificados electrónicos y firma digital.

3.2.1.4. Incorporación de las tecnologías de la información y de la comunicación a los procesos empresariales

- Adquisición de equipos necesarios para aplicaciones específicas relativas a la actividad de la compañía (con los elementos periféricos necesarios, tales como monitor, modem...).

- Paquete de software básico (sistema operativo) necesario para el funcionamiento del software de conexión, relativo a la incorporación de tecnologías de información y de la comunicación a los procesos empresariales.
- Instalación de líneas RDSI, ADSL o de otro tipo, específicas para el acceso y navegación a través de internet.
- Paquetes de software necesarios específicos
- Servicios de consultoría informática para la confección o el desarrollo de paquetes de software específicamente diseñados para la realización de la actividad de la compañía.
- Implantación de sistemas de facturación telemática.

4. OTROS INCENTIVOS FISCALES

La Disposición Adicional **duodécima de la Ley 23/2001, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002**, prorroga, para el año 2002, lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional vigésima de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001.

De acuerdo con lo anterior, durante el ejercicio **2002**, las personas físicas gozarán de una deducción en la cuota de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 25% de las donaciones para la realización de las siguientes actividades:

- a) Investigación en las siguientes instalaciones científicas:
 - Bases antárticas españolas Juan Carlos I y Gabriel de Castilla, situadas en las islas Livingston y Decepción, respectivamente, ambas del archipiélago de las Shetland del Sur.
 - Buque de investigación oceanográfica Hespérides.
 - Buque oceanográfico Comide de Saavedra.
 - Centro astronómico de Yebes.
 - Dispositivo de fusión termonuclear TJ-II.
 - Instalación de alta seguridad biológica (CISA).
 - Instalaciones singulares de ingeniería civil en el CEDEX.
 - Minisatélites, INTA.
 - Plante de química fina de Cataluña.
 - Plataforma solar de Almería.
 - Centro de computación y comunicaciones de Cataluña, C4 (CESCA-CEPBA).
 - Red IRIS de servicios telemáticos avanzados a la comunidad científica española.
 - Laboratorio de resonancia magnética nuclear (RMN de 800 MHz) del parque científico de Barcelona.

- Sala blanca del centro nacional de microelectrónica.
- Instituto de radioastronomía milimétrica.
- Centro astronómico de Calar Alto.
- Observatorio del Teide.
- Observatorio del Roque de los Muchachos.
- Central de Tecnología del Instituto de Sistemas Optoelectrónicos de la Universidad Politécnica de Madrid.

b) Investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a la biomasa, realizadas por las entidades que a estos efectos se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia y Tecnología y oídas previamente las Comunidades Autónomas competentes en materia universitaria.

Estos mismos donativos serán deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con el límite máximo del 15% de la misma antes de la deducción de este concepto.

En este sentido, la Orden del Ministerio de Hacienda, de 5 de junio de 2001, por la que se reconocen determinadas entidades investigadoras a efectos de lo previsto en el apartado cuatro de la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, incluye relación de Entidades que pueden realizar estas actividades. Las Entidades son las siguientes:

GENÓMICA Y PROTEÓMICA		
CENTRO	INSTITUCIÓN	CIUDAD
Centro de Biología Molecular y Celular	Universidad Miguel Hernández	Alicante.
Facultad de Medicina	Universidad de Extremadura	Badajoz.
Hospital Clínico	Hospital Clínico	Barcelona.
Biocampus (Campus científico y tecnológico)	Universidad Autónoma de Barcelona	Bellaterra (Barcelona)
Institut Municipal d'Investigació Mèdica	Universidad Pompeu Fabra	Barcelona.
Centro de Investigación y Desarrollo	CSIC	Barcelona.
Facultad de Biología	Universidad de Barcelona	Barcelona.
Institut de la Recerca Oncològica	Generalitat de Catalunya	Barcelona.

Instituto de Biología Molecular de Barcelona	CSIC	Barcelona.
Instituto de Investigaciones Biomédicas de Barcelona	CSIC	Barcelona.
Parque Científico de la Universidad de Barcelona	Universidad de Barcelona	Barcelona.
Instituto de Biofísica	CSIC Universidad del País Vasco	Bilbao.
Estación Experimental del Zaidín	CSIC	Granada.
Instituto de Biología Molecular	Universidad de León	León.
Centro de Biotecnología Molecular Severo Ochoa	CSIC Universidad Autónoma de Madrid	Madrid.
Centro de Investigaciones Biológicas	CSIC	Madrid.
Centro Nacional de Biotecnología	CSIC	Madrid.
Centro Nacional de Investigaciones Oncológicas	Instituto de Salud Carlos III	Madrid.
CIEMAT. Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas.	Ministerio de Ciencia y Tecnología	Madrid.
Facultad de Ciencias	Universidad Autónoma de Madrid	Madrid.
Facultad de Farmacia	Universidad Complutense de Madrid	Madrid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos	Universidad Politécnica de Madrid	Madrid.
Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agroalimentaria (INIA)	Ministerio de Ciencia y Tecnología	Madrid.
Instituto de Investigaciones Biomédicas Alberto Sols	CSIC. Universidad Autónoma de Madrid	Madrid.
Facultad de Medicina	Universidad de Oviedo	Oviedo.
Instituto de Biología Molecular y Celular del Cáncer	CSIC. Universidad de Salamanca	Salamanca.
Instituto de Recursos Naturales y Agrobiología	CSIC. Universidad de Salamanca	Salamanca.
Instituto Cavanillas de Biodiversidad y Biología Evolutiva	Universidad de Valencia	Valencia.
Instituto de Investigaciones Citológicas	Fundación Valenciana de Investigaciones Biomédicas	Valencia.
Instituto de Biología Molecular y Celular de Plantas Primo Yufera	CSIC. Universidad Politécnica de Valencia	Valencia.
Instituto de Biomedicina	CSIC	Valencia.
Facultad de Ciencias	Universidad de Valladolid	Valladolid.

GUÍA DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CIENCIA Y LA TECNOLOGÍA 2002

NANOTECNOLOGÍAS		
CENTRO	INSTITUCIÓN	CIUDAD
Escuela Politécnica Superior	Universidad de Castilla-La Mancha	Albacete.
Centro de Investigación y Desarrollo de Barcelona	CSIC	Barcelona.
Centro Nacional de Microelectrónica	CSIC	Barcelona.
Facultad de Ciencias	Universidad Autónoma de Barcelona	Barcelona.
Facultad de Física	Universidad de Barcelona	Barcelona.
Instituto de Ciencias de Materiales de Barcelona	CSIC	Barcelona.
Facultad de Ciencias	Universidad del País Vasco	Bilbao.
Facultad de Ciencias	Universidad de Cádiz	Cádiz.
Escuela Técnica Superior Ingeniería Telecomunicación	Universidad Politécnica de Madrid	Madrid.
Facultad de Ciencias	Universidad Autónoma de Madrid	Madrid.
Facultad de Ciencias Físicas	Universidad Complutense de Madrid	Madrid.
Facultad de Físicas	Universidad Complutense de Madrid	Madrid.
Instituto de Ciencia y Tecnología de Polímeros	CSIC	Madrid.
Instituto de Ciencias de Materiales de Madrid	CSIC	Madrid.
Instituto de Magnetismo Aplicado	Universidad Complutense de Madrid	Madrid.
Instituto de Microelectrónica de Madrid	CSIC	Madrid.
Instituto de Óptica Daza de Valdés	CSIC	Madrid.
Laboratorio de Físicas de Sistemas Pequeños y Nanotecnología	CSIC	Madrid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales	Universidad Pública de Navarra	Pamplona.
Facultad de Ciencias	Universidad de Oviedo	Oviedo.
Facultad de Ciencias	Universidad de Salamanca	Salamanca.
		San
Facultad de Ciencias Químicas	Universidad del País Vasco. CSIC	Sebastián
Facultad de Ciencias	Universidad de Cantabria	Santander.
		Santiago de
Facultad de Físicas	Universidad de Santiago de Compostela	Compostela.
Instituto de Ciencias de los Materiales de Sevilla	CSIC. Universidad de Sevilla.	Sevilla.
Instituto de Microelectrónica de Sevilla	CSIC	Sevilla.
Facultad de Física	Universidad de Sevilla	Sevilla.
Instituto de Tecnología Química	CSIC. Universidad Politécnica de Valencia	Valencia.
Facultad de Química	Universidad de Valencia	Valencia.
Facultad de Ciencias	Universidad de Valladolid	Valladolid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Telecomunicación	Universidad de Vigo	Vigo.
Centro Politécnico Superior	Universidad de Zaragoza	Zaragoza.
Instituto de Ciencia de Materiales de Aragón	CSIC. Universidad de Zaragoza	Zaragoza.

GUÍA DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CIENCIA Y LA TECNOLOGÍA 2002

BIOMASA		
CENTRO	INSTITUCIÓN	CIUDAD
Facultad de Ciencias	Universidad de Alicante	Alicante.
Instituto Andaluz de Energías Renovables	Junta de Andalucía	Almería.
Finca La Orden	Junta de Extremadura	Badajoz.
Escuela de Ingeniería Agraria	Universidad de Extremadura	Badajoz.
Facultad de Ciencias	Universidad de Extremadura	Badajoz.
Facultad de Ciencias	Universidad Autónoma de Barcelona	Barcelona.
Facultad de Química	Universidad de Barcelona	Barcelona.
Facultad de Ciencias Químicas	Universidad de Castilla-La Mancha	Ciudad Real.
CIFA. Centro de Investigación y Formación Agraria	Junta de Andalucía	Córdoba.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos y Montes	Universidad de Córdoba	Córdoba.
Facultad de Ciencias	Universidad de Granada	Granada.
Facultad de Químicas	Universidad de Granada	Granada.
Facultad de Ciencias Experimentales	Universidad de Jaén	Jaén.
Centro Científico Técnico	Universidad de La Rioja	Logroño.
CIEMAT. Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas.		
Departamento Energías Renovables	Ministerio de Ciencia y Tecnología	Madrid.
INIA. Instituto Nacional de Investigaciones Agrarias	Ministerio de Ciencia y Tecnología	Madrid.
Facultad de Ciencias	Universidad Autónoma de Madrid	Madrid.
Facultad de Ciencias Químicas	Universidad Complutense de Madrid	Madrid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Montes	Universidad Politécnica de Madrid	Madrid.
Escuela Técnica Superior Ingenieros de Minas	Universidad Politécnica de Madrid	Madrid.
CETENASA. Centros Tecnológicos de Navarra	Gobierno de Navarra	Navarra.
ITGA. Instituto Técnico de Gestión Agrícola	Gobierno de Navarra	Navarra.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos	Universidad Pública de Navarra	Navarra.
Escuela Universitaria de Ingeniería Técnica Industrial	Universidad de Oviedo	Oviedo.
Facultad de Ciencias	Universidad de Oviedo	Oviedo.
Facultad de Químicas	Universidad de Oviedo	Oviedo.
Escuela Universitaria de Ingeniería Técnica Forestal	Universidad de Vigo	Pontevedra.

Centro de Lourizan	Xunta de Galicia	Pontevedra.
Facultad de Ciencias	Universidad de Salamanca	Salamanca.
Facultad de Química	Universidad de Salamanca	Salamanca.
Facultad de Biología	Universidad de Santiago de Compostela	Santiago de Compostela.
Facultad de Química	Universidad de Santiago de Compostela	Santiago de Compostela.
Instituto de la Grasa	CSIC	Sevilla.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales de Béjar	Universidad de Sevilla	Sevilla.
Facultad de Ciencias	Universidad de Sevilla	Sevilla.
Escuela Técnica Superior de Ingeniería	Universidad Rovira i Virgili de Tarragona	Tarragona.
CIDAUT. Centro de Investigación y Desarrollo del Automóvil	Fundación Privada (Univ. Valladolid)	Valladolid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales	Universidad de Valladolid	Valladolid.
Facultad de Ciencias	Universidad de Valladolid	Valladolid.
Escuela Técnica Superior de Ingenieros Industriales y de Minas	Universidad de Vigo	Vigo. Zamudio (Vizcaya).
Fundación Gaiker	Asociada al Gobierno Vasco	(Vizcaya).
Facultad de Ciencias	Universidad de Zaragoza	Zaragoza.
Fundación CIRCE	Universidad de Zaragoza	Zaragoza.

5. NORMATIVA

5.1. NORMATIVA BÁSICA

5.1.1. Dedución por actividades de investigación científica e innovación tecnológica

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones

(...)

Apartado 2.

“Podrán amortizarse libremente:

(...)

- c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

- d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización”.

Artículo 33. Dedución por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

- 1. Dedución por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho

a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos, así como la concepción de «software» avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el «software».

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a

las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido.

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

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

c) Porcentajes de deducción.

1.º El 30 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del período:

a') Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

b') Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desa-

rollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

- 2.º El 10 por 100 de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

La deducción establecida en el párrafo anterior será compatible con la prevista en el artículo 36.ter de esta Ley e incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones previstas en los demás artículos del presente capítulo. Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior.

2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un pri-

mer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el punto 1.º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- 1.º Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.
- 2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.
- 3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 euros.
- 4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas

actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por 100 del importe total invertido.

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

Para determinar la base de la deducción el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo.

c) Porcentajes de deducción.

Los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción establecida en el apartado b) serán del 15 por 100 para los conceptos previstos en el punto 1 y del 10 por 100 para los previstos en los puntos restantes.

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

- a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación

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

- c) La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Interpretación y aplicación de las deducciones.

El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General tributaria.

Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

5. Desarrollo reglamentario.

Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones contempladas en este precepto, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración a que se refiere el apartado anterior.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a

las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionadas con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando específicamente individualizados por proyectos.

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

Artículo 33 bis.-Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación

1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 122 de esta Ley tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de la información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación, que se especifican a continuación:
 - a) Acceso a Internet, que incluirá:
 - 1) Adquisición de equipos y terminales, con su “software” y periféricos asociados, para la conexión a internet y acceso a facilidades de correo electrónico.
 - 2) Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a internet.
 - 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
 - 4) Formación del personal de la empresa para su uso.
 - b) Presencia en internet, que incluirá:
 - 1) Adquisición de equipos, con “software” y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales “web”.
 - 2) Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales “web”.
 - 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
 - 4) Formación del personal de la empresa para su uso.

- c) Comercio electrónico, que incluirá:
 - 1) Adquisición de equipos, con su “software” y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.
 - 2) Adquisición de equipos, con su “software” y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.
 - 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
 - 4) Formación del personal de la empresa para su uso.
- d) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales, que incluirá:
 - 1) Adquisición de equipos y paquetes de “software” específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranet.
 - 2) Adquisición de paquetes de “software” para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
 - 3) Instalación e implantación de dichos sistemas.
 - 4) Formación del personal de la empresa para su uso.
2. Esta deducción será incompatible para las mismas inversiones o gastos con las demás previstas en el presente capítulo. La parte de inversión o del gasto financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

5.1.3. Deducción por gastos de formación profesional

Artículo 36. Deducción por gastos de formación profesional

1.-La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso 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 establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.
3. La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su "software" y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere esta apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

5.1.4. Normas comunes

Artículo 37. Normas comunes a las deducciones previstas en el presente capítulo

1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este Título.

«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. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 33 y 33 bis de esta Ley, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.»

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en el presente 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 de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere el presente apartado, aplicadas en el períodos impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

No obstante el límite se elevará al 45% cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 33 y 33 bis, 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.

2. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.
3. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior.

Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el

que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.

5.2.- **NORMATIVA COMPLEMENTARIA**

5.2.1.- Fiscal

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, artículo 107, apartados 4, 5, 6 y 7.

- “ 4. La contestación a las consultas escritas tendrán carácter vinculante para la Administración tributaria en los siguientes supuestos:
- a) Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes y no residentes, siempre y cuando la consulta se formule por la persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la realización de la inversión.
 - b) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.
 - c) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión europea.
 - d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.
 - e) Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.
 - f) Interpretación y aplicación del capítulo VIII, del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a las operaciones de reorganización empresarial.
 - g) Interpretación y aplicación a supuestos y proyectos específicos de los incentivos a la investigación científica y a la innovación tecnológica previstos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - h) Interpretación y aplicación del régimen establecido para las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los supuestos previstos en las letras anteriores así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

- 5. Tendrá, asimismo, carácter vinculante, en los términos que reglamentariamente se determinen, la contestación a consultas escritas formuladas por:
 - a) Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.
 - b) Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación.
- 6. La competencia para contestar las consultas establecidas en este precepto corresponderá a los centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación.
- 7. Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas recogidas en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas”.

5.2.2. Contable

Tercera parte del Plan General de Contabilidad (aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre)

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

GRUPO 2

INMOVILIZADO

21. Inmovilizaciones inmateriales

210. Gastos de investigación y desarrollo

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

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

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 731.
- b) Se abonará:
 - b1) Por la baja en inventario, en su caso, con cargo a la cuenta 670.
 - b2) Por ser positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de investigación y desarrollo, con cargo a la cuenta 212 ó 215, según proceda.

Cuando se trate de investigación y desarrollo por encargo a otras empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 210 es también el acabado de indicar.

Quinta parte del Plan General de Contabilidad

Normas de valoración

4.^a Inmovilizado inmaterial.

Los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción; se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material, tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5.^a.

5.^a Normas particulares sobre inmovilizado inmaterial.

En particular, se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

Gastos de investigación y desarrollo: Serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos, y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible, y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

RESOLUCION de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. (Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas núms. 8 y 9, de enero y abril, respectivamente, de 1992).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba dicho texto, procedió a dictar la Resolución de 30 de julio de 1991, cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado material.

Con la finalidad de proseguir los desarrollos normativos sobre los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales, se realiza en la presente resolución el desarrollo de aspectos concretos de las

normas de valoración 4.^a y 5.^a del Plan General de Contabilidad, cuyo contenido se refiere al inmovilizado inmaterial, que, según el citado texto agrupa a los siguientes elementos:

- Gastos de investigación y desarrollo.

.....

En primer lugar, se desarrollan las normas a aplicar a los gastos de investigación y desarrollo, que se considerarán gastos del ejercicio en que se produzcan como consecuencia directa de la aplicación del principio de prudencia, cuya observancia prevalecerá frente a la activación de tales gastos hasta que exista certeza de que la actividad de investigación y desarrollo llevada a cabo pueda concluir con éxito. En concreto, este criterio viene a su vez motivado por tres grupos de factores:

- Dificultad en la delimitación del concepto de gastos de investigación y desarrollo, debido a que en el ámbito de la empresa se realizan actividades semejantes a aquellas que no pueden ser consideradas como investigación y desarrollo.
- Incertidumbre sobre el éxito de los citados proyectos, provocando que la activación de los mismos se restrinja a supuestos muy determinados.
- Necesidad de las empresas de mantener un adecuado nivel de innovación en su actividad económica, lo cual exige desarrollar un grado suficiente de investigación y desarrollo, por lo que los importes invertidos en dichos procesos deben ser tratados convenientemente.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad, con objeto de que para determinados proyectos, en los que exista la seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, se consiga la adecuada correlación entre la corriente de ingresos y los gastos necesarios para producirla, permite que, una vez cumplidas una serie de condiciones, se pueda proceder a activar estos gastos, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

En la medida que no se pueda establecer una relación estricta entre «proyecto» individual de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos, prácticamente en ningún caso se podrá activar importe alguno. Por ello, se establece en la presente resolución que para cada conjunto de proyectos de investigación interrelacionados en función de un objetivo, se apreciará la rentabilidad económico-comercial y su éxito técnico de una forma genérica para dichos conjuntos de investigaciones desarrolladas por la empresa. Una vez apreciadas de esta forma las circunstancias señaladas, surge el problema de su imputación a resultados. Para ello, teniendo en cuenta que la forma de determinar dichas circunstancias provocará que se activen importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no se pueda fijar una fecha de terminación del mismo, se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de cinco años para la totalidad de gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio.

.....

Segunda. Gastos de investigación y desarrollo.

1. Las actividades de «investigación» y «desarrollo» se definen de la siguiente forma:

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

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

2. Como criterio general, los gastos derivados de los proyectos de investigación y desarrollo serán gastos del ejercicio en que se realicen, incluidos los correspondientes a proyectos encargados a otras empresas o instituciones de investigación.
3. No obstante lo anterior, se podrán activar los gastos de investiga-

ción y desarrollo si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.
- En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.
- La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- La financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.

Para los gastos de investigación, la apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los mismos se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.

4. Las condiciones señaladas en el apartado anterior se considerarán durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto y el importe a activar será el que se produzca a partir del ejercicio en que se cumplan las condiciones anteriores.
5. Los proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones se valorarán por el precio de adquisición.
6. Si los proyectos se realizan con medios propios de la empresa, se valorarán por su coste de producción, incluyendo, en particular, los siguientes conceptos:

- a) Costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo.
 - b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados directamente en el proyecto de investigación y desarrollo.
 - c) Amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo.
 - d) La parte de costes indirectos que razonablemente afectan a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos.
7. En ningún caso se imputará a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad, los de estructura general de la empresa, ni los financieros.
 8. La imputación de costes a los proyectos de desarrollo se podrá realizar hasta el momento en que finalice el proyecto y siempre que exista la certeza de éxito técnico y económico de su explotación.
 9. El importe de los gastos de desarrollo susceptible de ser activados como inmovilizado no incluirá en ningún caso los gastos de investigación.
 10. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:
 - Gastos de investigación: Se amortizarán de acuerdo con un plan sistemático que comenzará a partir del ejercicio en que se activen y en un período máximo de cinco años.
 - Gastos de desarrollo: Se imputarán a través de un proceso de amortización sistemático, que comenzará a partir de la fecha de terminación del proyecto y se extenderá durante el período en el cual genere ingresos, sin superar el plazo de cinco años.
 11. En el caso de que los logros obtenidos en los proyectos de desarro-

llo deban imputarse a «Propiedad industrial», según lo establecido en la norma cuarta de esta resolución, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza.

12. En cada ejercicio de vida del proyecto se procederá, en su caso, a comprobar el cumplimiento de las condiciones que motivaron la activación de los gastos de desarrollo, analizando si los ingresos que se espera obtener de su explotación son suficientes para cubrir los gastos de desarrollo que figuran activados y los restantes costes relacionados con la producción o comercialización, procediéndose, en caso contrario, a imputar a resultados del ejercicio corriente el saldo no amortizado.

Boletín número 15, de diciembre de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sección Tercera. Comunicaciones y Consultas.

Consulta nº.3 (Página 57)

Sobre la forma de registrar los préstamos concedidos con un interés por debajo del de mercado en el marco de un Plan de Reconversión y Reindustrialización.

Respuesta

Con carácter general, la norma de valoración decimoprimer contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad establece que las deudas «figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance; ...», todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 197 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

De acuerdo con lo anterior, la deuda se registrará en el pasivo del balance por su valor de reembolso, registrando los intereses devengados en cada ejercicio de acuerdo con la condiciones iniciales del préstamo concedido.

Sin embargo, ante las condiciones especiales en que se pueden encontrar determinados préstamos, en los que se identifica claramente una

subvención de tipo de interés, la contabilización del gasto por intereses devengados en cada ejercicio se deberá cuantificar a través de un tipo de interés de mercado correspondiente a préstamos de características similares y simultáneamente un ingreso por la parte de los mismos subvencionada, de acuerdo con las condiciones pactadas en el contrato de préstamo.

El procedimiento descrito anteriormente obliga a registrar la deuda en el pasivo del balance de la empresa por su valor de reembolso, procediendo a calcular el valor actual de la misma para lo que se empleará un tipo de interés de mercado para deudas de similares características en ausencia de subvención de tipos de interés. La diferencia entre ambos importes se registrará en el activo del balance en una partida de «gastos a distribuir en varios ejercicios» con abono a una partida del pasivo del balance de «ingresos a distribuir en varios ejercicios», Ambas partidas se imputarán a los resultados del período a lo largo de la vida del préstamo, de acuerdo con un criterio financiero, de forma que coincida el importe correspondiente a dichas partidas registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio.

Todo lo anterior, sólo se producirá siempre que se hayan cumplido las condiciones establecidas por la entidad otorgante de la subvención de tipos de interés, o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

5.2.3.- Otras normas

Disposición adicional duodécima.

Actividades y programas prioritarios de mecenazgo y otros incentivos de interés general.

Tres. Se proroga para el año 2002 lo dispuesto en los apartados dos, tres y cuatro de la disposición adicional vigésima de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado cuatro de dicha disposición adicional, se incluye en el anexo VII de la Ley 13/2000 la Central de Tecnología del Instituto de Sistemas Optoelectrónicos de la Universidad Politécnica de Madrid.

Disposición Adicional vigésima de la Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2001

Cuatro. Asimismo, a los efectos de lo previsto en el artículo 67 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, durante el ejercicio del 2001 gozarán de una deducción del 25 por 100 en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, las donaciones para la realización de las siguientes actividades:

- a) Investigación en las instalaciones científicas relacionadas en el anexo VII de la presente Ley.
- b) Investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a biomasa, realizadas por las entidades que a estos efectos se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia y Tecnología y oídas previamente las Comunidades Autónomas competentes en materia universitaria, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

Anexo VII a la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2001

Grandes instalaciones científicas

- Bases antárticas españolas Juan Carlos I y Gabriel de Castilla, situadas en las islas Livingston y Decepción, respectivamente, ambas del archipiélago de las Shetland del Sur.
- Buque de investigación oceanográfica Hespérides.
- Buque oceanográfico Cornide de Saavedra.
- Centro astronómico de Yebes.
- Dispositivo de fusión termonuclear TJ-II.
- Instalación de alta seguridad biológica (CISA).
- Instalaciones singulares de ingeniería civil en el CEDEX.
- Minisatélites, INTA.
- Planta de química fina de Cataluña.

- Plataforma solar de Almería.
- Centro de computación y comunicaciones de Cataluña, C4 (CESCA-CEPBA).
- Red IRIS de servicios telemáticos avanzados a la comunidad científica española.
- Laboratorio de resonancia magnética nuclear (RMN de 800 MHz) del parque científico de Barcelona.
- Sala blanca del centro nacional de microelectrónica.
- Instituto de radioastronomía milimétrica.
- Centro astronómico de Calar Alto.
- Observatorio del Teide.
- Observatorio del Roque de los Muchachos.

6. DIRECCIONES DE INTERÉS

1. Ministerio de Ciencia y Tecnología:

C/ Paseo de la Castellana, 160, Madrid 28071. Tlf. 91 349 4976/
4961/4999/4974

2. Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial:

C/ Cid n ° 4, Madrid 28071. Tlf. 91 581 5500

3. Dirección General de Tributos:

C/ Alcalá n ° 5, Madrid 280. Tlf. 91 595 8000

4. CEDEX :

C/ Alfonso XIII n ° 3, Madrid 28014. Tlf. 91 335 7515

5. CEIM:

C/ Diego de León n ° 50, 1ª planta. Madrid
Tlf. 91 411 5317

6. Agencia Española de Cooperación Internacional

Avda. de los Reyes Católicos, 4, 28040 Madrid
Tlf: 91 583 81 00/01/02 - Fax: 91 583 83 10 /11/13

7. Fundación para el Fomento de la Innovación Industrial

C/ José Gutiérrez Abascal, 2, Madrid, 28006
Tlf.: 91 562 51 16 Fax: 91 561 88 18