



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

## Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i

Presentado por:

**Gonzalo Sánchez Mambrilla**

Tutelado por:

**Felipe Alonso Murillo**

Valladolid, 27 de julio de 2020

## ÍNDICE:

<b>1. RESUMEN</b>	<b>3</b>
<b>2. INTRODUCCIÓN</b>	<b>4</b>
<b>2.1. LA JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA Y JURÍDICA DE LA PROMOCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I EN ESPAÑA</b>	<b>7</b>
<b>2.2. LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS PARA PROMOVER LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D+i</b>	<b>13</b>
2.2.1. SUBVENCIONES	15
2.2.2. BENEFICIOS FISCALES	17
2.2.3. ¿SUBVENCIONES Y BENEFICIOS FISCALES?	19
<b>3. IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I</b>	<b>22</b>
<b>3.1. LOS CONCEPTOS DE I+D+I EN LOS MANUALES DE LA OCDE: “FRASCATI Y OSLO”</b>	<b>25</b>
<b>3.2. LOS CONCEPTOS DE I+D+I EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA</b>	<b>42</b>
3.2.1. DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA	43
3.2.2. DE CONTABILIDAD	45
3.2.3. DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	47
<b>4. TRATAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>	<b>55</b>
<b>4.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN</b>	<b>55</b>
4.1.1. EXTENSIÓN AL IRPF E IRNR	55
4.1.1.1. EXCLUSIÓN DE LOS REGÍMENES FORALES	57
<b>4.2. BASE DEL TRIBUTO</b>	<b>58</b>
4.2.1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I	59
4.2.2. AJUSTES FISCALES	68
4.2.2.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACELERADA	68
4.2.2.2. “INNOVATION BOX”	74
<b>4.3. CUOTA DEL TRIBUTO</b>	<b>84</b>
4.3.1. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO	85
4.3.2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA	96
<b>4.4. CONFORMIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA</b>	<b>102</b>
<b>5. CONCLUSIONES</b>	<b>107</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>112</b>

## 1. RESUMEN

El robustecimiento de las actividades de I+D+i es una pieza clave para el crecimiento económico de cualquier país. La promoción de estas actividades innovadoras, que cuenta con fundamento legal y económico, puede instrumentarse a través de diversos instrumentos jurídicos. Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i conforman uno de esos instrumentos jurídicos y su estudio, particularmente en el Derecho español, requiere identificar cuáles son las actividades de investigación, desarrollo e innovación; precisa analizar cuál es su tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades -ámbito de aplicación y plasmación en la base y la cuota del tributo-, y, finalmente, exige analizar la conformidad de la regulación dispuesta con el Derecho de la Unión Europea.

**Palabras clave:** Incentivos fiscales, Investigación, Desarrollo, Innovación.

The strengthening of R&D activities involves an important piece in the economic development of any state. The promotion of these innovative activities, which has a legal and economic base, can be applied through different legal instruments. Tax incentives for R&D activities constitute one of those legal instruments and their study, particularly in Spanish law, requires identifying which are the research, development and innovation activities; involves analyzing its treatment in corporation tax -scope of application, tribute base and fee-, and, finally, its accordance with the European Union law.

**Keywords:** Tax incentives, Research, Development, Innovation.

## 2. INTRODUCCIÓN

Examinada la exacción fiscal propia del poder tributario, entendida ésta como acción y efecto de exigir impuestos, se hace patente la disposición de recursos públicos cuyo destino es el cumplimiento de los principios rectores de la política social y económica. Es cabal sostener, entiendo, que hoy en día la investigación y el desarrollo constituyen una de las necesidades sociales y económicas que deben ser promovidas por el sector público mediante el fomento de su realización por los operadores del sector privado.

En efecto, la investigación, el desarrollo y la innovación [«I+D+i», en adelante] se configuran sin duda como piezas fundamentales en el crecimiento y desarrollo económico de cualquier país. Además, estas actividades adquieren gran importancia en el sector privado pues se traducen, para las empresas, en un impulso destacable que les permite lograr un modelo productivo de eficiencia aumentada, el cual se traduce, lógicamente, en altos niveles de productividad y competitividad, así como por extensión en un más que probable crecimiento económico del país.

Por ello, la Unión Europea [«UE», en lo sucesivo] conviene en tener entre sus grandes líneas de actuación importantes políticas de I+D+i. Conocedora de la importancia de estas políticas y en cumplimiento del artículo 179.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>1</sup> [«TFUE», en adelante], que establece el “fortalecimiento de sus bases científicas y tecnológicas”. La UE, en su estrategia de crecimiento Europa 2020<sup>2</sup>, fijó como objetivo para este año 2020 invertir el 3% del Producto Interior Bruto en tales actividades, lo que pone de relieve la importancia de estas políticas.

---

<sup>1</sup> Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 2012/C 326/01, Diario Oficial de la Unión Europea n° C-326, de 26/10/2012, pp. 0001 a 0390.

<sup>2</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación: “Europa 2020”, disponible en: <https://www.ciencia.gob.es/portal/site/MICINN/menuitem.26172fcf4eb029fa6ec7da6901432ea0/?vgnextoid=9fa3cd8da41c1410VgnVCM1000001d04140aRCRD>

En España se evidencia, en la comparación con el resto de los socios europeos, que resulta escasa aún la dedicación de recursos a las actividades de I+D+i. Según EUROSTAT<sup>3</sup>, el gasto en I+D+i en España en el año 2018 equivalió a un 1,24% del PIB, mientras que la media europea ascendió a un 2,19%. A este dato se añade otro no menos relevante, como lo es el que las empresas españolas son por lo general importadoras de tecnología, dejando sobre relieve que principalmente el gasto en I+D+i en España, según COTEC<sup>4</sup>, se realiza desde el sector público. Se constata, por tanto, la existencia de un cierto déficit en este campo, pese a que nuestro país es hoy uno de los más desarrollados.

La disrupción económica causada por la reciente crisis sanitaria de candente actualidad por la difusión del virus covid-19, catalogado como pandemia, puede suponer una paralización de las inversiones en las políticas de fomento a estas actividades, pese a que, paradójicamente, en estos momentos de crisis se hace patente su importancia, pues gracias a proyectos de I+D+i se pueden superar y se están superando ya importantes escollos producidos por esta pandemia.

El presente trabajo busca, mediante un análisis pormenorizado y síntesis de multitud de fuentes, dentro de las limitaciones propias de un trabajo de fin de grado, delimitar las actividades de I+D+i, identificar los instrumentos con los que cuentan los poderes públicos para promoverlas y detallar los incentivos fiscales a la realización de estas actividades de I+D+i previstos en el ordenamiento tributario español.

El logro de los objetivos propuestos exige, como se verá, la búsqueda y el análisis de información suministrada por los Manuales de la Organización para la Cooperación y

---

<sup>3</sup> EUROSTAT (2019): *Gross domestic expenditure on R&D (GERD: T2020\_20)*. Disponible en la siguiente dirección de Internet: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/t2020\\_20/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/t2020_20/default/table?lang=en)  
Confróntese con el siguiente informe: Deloitte, “2017 *Survey of Global Investment and Innovation Incentives*”, 2017, pp. 238 a 242 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives.pdf>

<sup>4</sup> COTEC (2016): *Evolución del Gasto en I+D en España*; informe disponible en la siguiente dirección de Internet: <https://cotec.es/media/2-evolucion-del-gasto-en-id-en-espana/>

Desarrollo Económico [«OCDE», en lo sucesivo], Manual de Frascati<sup>5</sup> y Manual de Oslo<sup>6</sup>, porque constituyen la base del sustrato definitorio internacionalmente aceptado de las actividades de I+D+i; la identificación y el análisis de los instrumentos técnicos con los que cuentan los poderes públicos para promover actividades de I+D+i, y, en fin, la delimitación y el estudio de los incentivos fiscales a la realización de estas actividades de I+D+i específicamente previstos en el ordenamiento tributario español.

Este trabajo, dedicado al estudio de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, como reza su título, se puede presentar, en síntesis, con el siguiente esquema:

En primer lugar, a modo de introducción se estudiará la justificación económica y jurídica de la promoción de las actividades de I+D+i en España, así como los instrumentos jurídicos para promover la realización de estas actividades, centrándose en el análisis de los dos más específicos: las subvenciones y los beneficios fiscales.

En segundo lugar, con el objetivo de salvar la dificultad definitoria de las actividades de I+D+i se identificarán estas actividades, estudiando tanto los conceptos que brindan los Manuales de la OCDE, arriba mencionados, como los recogidos en la propia legislación española de ciencia y tecnología, de contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades.

En tercer lugar, se ahondará en el tratamiento de las actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, que supondrá el grueso del presente trabajo, tratando su ámbito de aplicación, las deducciones previstas en la base y en cuota íntegra del tributo, y, por último, la conformidad de estos incentivos fiscales con el Derecho de la Unión Europea.

En cuarto lugar, como colofón a este trabajo, se expondrán las conclusiones que para quien escribe destacan del estudio de estos incentivos fiscales en España.

Sirva en su virtud lo hasta aquí expuesto como introducción.

---

<sup>5</sup> OECD, *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239012-en.pdf?expires=1592810704&id=id&accname=guest&checksum=70704D88FD27677419C0975B5D82EE20>

<sup>6</sup> OECD/Eurostat (2019), *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris/Eurostat, Luxembourg, <https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>.

## 2.1. LA JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA Y JURÍDICA DE LA PROMOCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I EN ESPAÑA

La primera cuestión que surge al enfrentar el estudio de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i en España, como sucedería en cualquier otro país, resulta palmaria: ¿Cuál es la justificación económica y jurídica de la existencia tales incentivos fiscales? ¿Qué razones económicas y jurídicas justifican su existencia?

Empezando por la justificación en el plano jurídico de la promoción de las actividades de I+D+i, se debe indicar que el fundamento constitucional de la promoción de estas actividades descansa en el artículo 44.2 de la Constitución Española<sup>7</sup> [«CE», en adelante] donde se lee: “*Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general*”<sup>8</sup>

Del precepto constitucional reproducido deriva no solo el reconocimiento de la valoración que hacen los poderes públicos de la profunda relación existente entre la ciencia y el desarrollo de la persona y de la sociedad<sup>9</sup>, sino también que tal reconocimiento conlleva la exigencia de una actividad pública en aras al desarrollo científico y la promoción de la investigación.

Esa exigencia de una actividad pública, determinada por el artículo 44.2 CE, constriñe a los poderes públicos a la promoción de la ciencia y de la investigación científica y técnica. Según ALONSO MURILLO<sup>10</sup>, tal mandato implica la realización de gastos públicos, sea de forma directa, mediante la subvención de dichas actividades, o sea de forma indirecta,

---

<sup>7</sup> Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424.

<sup>8</sup> Incluido en el Capítulo III. *De los principios Rectores de la política social y económica*, del Título Primero. *De los Derechos y Deberes Fundamentales*.

<sup>9</sup> PEÑA, P., “*Sinopsis artículo 44 de la Constitución Española*”, Letrado de las Cortes Generales, abril 2004, actualizada por Alejandro Rastrollo. Fuente: <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=44&tipo=2>

<sup>10</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, Netbiblo, La Coruña, 2010, p. 3.

mediante beneficios o incentivos fiscales que suponen una reducción de la recaudación por ingresos públicos tributarios.

No se olvide que el Estado social y democrático de derecho, configurado a tenor del artículo 1 CE, se vincula a una Hacienda Pública de tipo contributivo<sup>11</sup>, tal y como refleja el 31.1 CE, que tiene plena capacidad para organizar y gestionar sus recursos, así como también para asumir las obligaciones que comporta la atención de las necesidades económicas de carácter público; en particular, las que dimanen de la consecución de los objetivos determinados por los principios rectores de política económica y social que precisa nuestra Carta Magna.

El artículo 149.1.15<sup>a</sup> CE dispone que el fomento y la coordinación general de la investigación científica y técnica constituye una competencia exclusiva del Estado e interpretando su alcance, el Tribunal Constitucional señaló, en la sentencia 90/1992 de 11 de junio [ES:TC:1992:90], que dicha competencia estatal exclusiva no solo implica la coordinación general del ejercicio de las competencias autonómicas sino también del fomento de la investigación científica y técnica<sup>12</sup>.

Otro de los fundamentos jurídicos, sostenidos por CHAMORRO y GONZALEZ<sup>13</sup>, que sirven en este contexto como justificación lo encontramos en el vigente artículo 179 TFUE -antiguo artículo 163 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea<sup>14</sup>-.

En concreto, el vigente artículo 179 TFUE establece, en el primero de sus apartados, que la UE fomentará todas las acciones de investigación que se consideren necesarias con el

---

<sup>11</sup> GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017 p. 122.

<sup>12</sup> STC 90/1992 de 11 de junio (ECLI:ES:TC:1992:90), FJ 2: la competencia estatal no solamente se refiere a la coordinación general del ejercicio de las competencias autonómicas en tal materia, sino que “*alcanza, asimismo, al fomento de la investigación científica y técnica*”, englobando, a tal fin, a “*todas aquellas medidas encauzadas a la promoción y avance de la investigación*”.

<sup>13</sup> CHAMORRO, J. y GONZÁLEZ, E., “Incentivos fiscales a las actividades de I+D en Defensa”, *Boletín de Información* (Ministerio de Defensa), nº 280, 2003, p. 83.

<sup>14</sup> Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Versión consolidada Niza 2002), Tercera parte: Políticas de la Comunidad, Título XVIII: Investigación y desarrollo tecnológico, artículo 163.



objetivo de fortalecer sus bases científicas y tecnológicas<sup>15</sup>. Teniendo en cuenta tal fin, el apartado segundo del citado artículo 179 dispone que la Unión Europea velará por el estímulo a la cooperación en estas actividades de investigación, desarrollo e investigación en todo su territorio, mediante la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a la misma<sup>16</sup>.

A la vista de lo expuesto existe una sólida base jurídica para justificar la existencia de incentivos fiscales a las actividades de I+D+i.

Examinada y defendida la justificación jurídica, procede abordar, sin soslayar la dificultad que entraña la tarea propuesta para un jurista, la justificación económica de la promoción a las actividades de I+D+i.

A tal efecto, se puede decir, siguiendo a BUSOM<sup>17</sup>, que la diferencia que separa la rentabilidad privada y la rentabilidad social total de las actividades de I+D+i produce lo que se denomina como un “fallo de mercado”<sup>18</sup>, cuyo término alude al fallo (fracaso-*failure*) de un sistema de precio-mercado, más o menos idealizado, para sostener actividades socialmente deseables o, en su caso, detener actividades socialmente no deseables<sup>19</sup>. De ahí la necesidad de promoción pública de las actividades de I+D+i, pues sin esta promoción no

---

<sup>15</sup> Literalmente, dispone: “La Unión tendrá por objetivo fortalecer sus bases científicas y tecnológicas, mediante la realización de un espacio europeo de investigación en el que los investigadores, los conocimientos científicos y las tecnologías circulen libremente, y favorecer el desarrollo de su competitividad, incluida la de su industria, así como fomentar las acciones de investigación que se consideren necesarias en virtud de los demás capítulos de los Tratados”.

<sup>16</sup> Textualmente establece: “A tal fin, la Unión estimulará en todo su territorio a las empresas, incluidas las pequeñas y medianas, a los centros de investigación y a las universidades en sus esfuerzos de investigación y de desarrollo tecnológico de alta calidad; apoyará sus esfuerzos de cooperación con el fin, especialmente, de permitir que los investigadores cooperen libremente por encima de las fronteras y que las empresas aprovechen las posibilidades del mercado interior, en particular por medio de la apertura de la contratación pública nacional, la definición de normas comunes y la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación”.

<sup>17</sup> Citado en ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit. p. 3; BUSOM, I.: “Aspectos económicos”, dentro de la obra colectiva, *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*”, Centro de Economía Industrial, Barcelona, 2003, pp. 102 a 103.

<sup>18</sup> KRUGMAN, P.R. y WELLS, R.: *Introducción a la economía: microeconomía*, Reverte, 2006, p. 151.

<sup>19</sup> M. BATOR, F.: “*The Anatomy of Market Failure*”, *Quarterly Journal of Economics*, 72 (3) 1958, p. 351.

se emprenderían un buen número de proyectos de I+D+i, al no presentar una rentabilidad privada suficiente, aun cuando su rentabilidad social sea relevante.

Sobre esta línea argumentativa incide el preámbulo de la vigente Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, al sostener que las actividades de I+D+i producen un beneficio social y económico esencial para el progreso de la sociedad española<sup>20</sup>, y que la economía española debe avanzar hacia un modelo productivo en el que la innovación sea una actividad sistemática de todas las empresas<sup>21</sup>.

Desde esta perspectiva, se han puesto en marcha en España los instrumentos necesarios para impulsar la innovación, principalmente a través de ayudas directas o subvenciones y de incentivos fiscales<sup>22</sup>. Como se puede leer en un reciente informe publicado por el Ministerio de Ciencia e Innovación<sup>23</sup>, la Administración pública española desarrolla una serie de programas y líneas de incentivos que son básicamente de dos clases: programas de ayudas directas, principalmente en forma de subvenciones, e incentivos fiscales.

---

<sup>20</sup> Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Preámbulo: “*La generación de conocimiento en todos los ámbitos, su difusión y su aplicación para la obtención de un beneficio social o económico, son actividades esenciales para el progreso de la sociedad española, cuyo desarrollo ha sido clave para la convergencia económica y social de España en el entorno internacional.*”

<sup>21</sup> Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Preámbulo: “*Por otra parte, el sector productivo español, imponiéndose a una inercia histórica, está empezando a desarrollar desde fechas recientes una cultura científica, tecnológica e innovadora que es esencial para su competitividad. La economía española debe avanzar hacia un modelo productivo en el que la innovación está llamada a incorporarse definitivamente como una actividad sistemática de todas las empresas, con independencia de su sector y tamaño, y en el que los sectores de media y alta tecnología tendrán un mayor protagonismo.*”

<sup>22</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación: *Ayudas y reconocimientos de la innovación*, disponible en: (<http://www.ciencia.gob.es/portal/site/MICINN/menuitem.29451c2ac1391f1febebed1001432ea0/?vgnnexto id=6d95364d83431210VgnVCM1000001034e20aRCRD>)

<sup>23</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación (2019): *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+i, y para bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social del personal que se dedica en exclusiva a dichas actividades*, Informe Solicitudes 2017 (Ejercicio Fiscal 2016), p. 4.

Fuente:

[http://www.ciencia.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria\\_solicitudes\\_IMV\\_2017.pdf](http://www.ciencia.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria_solicitudes_IMV_2017.pdf)

Al comparar las distintas fórmulas de incentivación pública de las actividades de I+D+i, es adecuado sostener, como argumenta TOBES PORTILLO<sup>24</sup>, que los incentivos fiscales frente a las subvenciones presentan una serie de ventajas e inconvenientes. Como ventajas se alude a que los incentivos fiscales gozan de inmediatez, aplicación generalizada y menor coste de administración. Como inconvenientes presentan, entre otros, que *prima facie* no se sabe con exactitud la reducción que va a suponer de los ingresos tributarios y que plantean problemas interpretativos.

Con ánimo de aclarar lo expuesto, resulta imprescindible subrayar que es posible la promoción pública de las actividades de I+D+i mediante incentivos fiscales y mediante subvenciones al mismo tiempo.

Para cerrar esta justificación económica de la promoción de las actividades de I+D+i en España, parece conveniente destacar sus siguientes efectos en la economía:

Por un lado, tal y como concluyen BALSAMEDA DEL CAMPO y MELGUIZO ESTESO<sup>25</sup>, las actividades de I+D+i juegan un papel determinante en la modernización de la empresa y, por ende, en la producción de la economía.

Por otro lado, como sostienen ROMERO JORDÁN, HERNÁNDEZ RUBIO y SANZ SANZ<sup>26</sup>, la promoción de las actividades de I+D+i genera externalidades positivas, dado que el nuevo conocimiento resulta aprovechado por otras empresas del sector, por otros sectores de la economía e incluso por otros países (*spill-over*).

A pesar de todo lo indicado en la justificación jurídica y económica de la promoción de las actividades de I+D+i, los datos referentes a la aplicación de los incentivos fiscales en España permiten afirmar que no se han generalizado como debieran, pese a que, como se lee

---

<sup>24</sup> Citado en ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit. p. 3.: TOBES PORTILLO, P.: “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación”, *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003, pp. 151 a 162.

<sup>25</sup> BALSAMEDA DEL CAMPO, M., y MELGUIZO ESTESO, Á.: “I+D como factor productivo en la economía española: un análisis empírico regional y sectorial”, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, nº 180-(1/2007), pp. 28 a 30.

<sup>26</sup> ROMERO JORDÁN, D., HERNÁNDEZ RUBIO, C., y SANZ SANZ, J.: “Nuevas Tendencias en Política Fiscal: La Fiscalidad de la Inversión en I+D: Un análisis comparando para los países de la UE-15”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, nº 835, 2007, p. 141.

en un reciente informe de la OCDE acerca del tratamiento fiscal de la inversión en I+D+i en los principales países industrializados<sup>27</sup>, España destaca internacionalmente como uno de los países en los que se ofrece un mayor incentivo fiscal sobre los gastos de I+D+i.

El inadecuado conocimiento de estos beneficios fiscales, los múltiples trámites administrativos que rodean su aplicación, la dificultad de identificar las actividades de I+D+i, la divergencia entre los plazos legales y los plazos del proyecto, la necesaria confidencialidad del mismo y una relevante dosis de inseguridad jurídica son, entre otros, complejos escollos a superar por múltiples pequeñas y medianas empresas que desestiman, de entre sus variables, el uso de estos incentivos.

---

<sup>27</sup> OECD: “*Compendium of R&D Tax incentive schemes; OCDE countries and selected economies*”, OECD Publishing 2017, pp. 197 a 206.

## 2.2. LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS PARA PROMOVER LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D+i

Es lógico sostener que el fomento de las actividades de I+D+i es una constante en las políticas tanto científicas como económicas de cualquiera de los países más desarrollados<sup>28</sup>. Como se ha visto, las actividades de I+D+i constituyen un factor de vital importancia en el crecimiento económico del Estado y suponen la base de su progreso y bienestar social.

Expone GIL GARCÍA que “*la I+D deviene clave en la promoción del empleo, por tanto, por medio de los incentivos fiscales a la I+D+i, el objetivo es influir o mejorar la empleabilidad, teniendo un impacto, más o menos considerable, en la creación de puestos de trabajo*”<sup>29</sup>.

Los datos aportados por EUROSTAT en los que se reflejan los objetivos marcados por los países para este año 2020<sup>30</sup> son buena prueba de la estrecha relación entre el I+D y el empleo. Objetivos que quedan reflejados en la siguiente tabla:

Objetivos 2020	Tasa de desempleo en mayo 2015	Tasa de empleo en 2020	I+D noviembre 2014 (%PIB)	I+D en 2020 (%PIB)
España	22,5%	74%	1,24%	3%
Francia	10,3%	75%	2,23%	3%
Holanda	6,9%	80%	1,98%	2,5%
Austria	6%	78%	2,81%	3,76%

<sup>28</sup> GIL GARCÍA, E.: “El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13/2017, V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, “El futuro del Impuesto sobre Sociedades”, (2ª parte), p. 60.

<sup>29</sup> GIL GARCÍA E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 240.

<sup>30</sup> Fuente: EUROSTAT, [https://ec.europa.eu/info/publications/strategic-plan-2016-2020-eurostat\\_es](https://ec.europa.eu/info/publications/strategic-plan-2016-2020-eurostat_es), consultado en abril de 2020 (para la obtención de estos datos no se ha tenido en cuenta la disrupción económica a raíz de la crisis sanitaria ocasionada por la pandemia).

Podría entenderse que es una estimación muy optimista para nuestro país, pues acudiendo al Instituto Nacional de Estadística (“INE”, en adelante) resulta evidente que España está muy lejos aún del objetivo, como muestran los datos de la siguiente tabla<sup>31</sup>:

Gasto en I+D	2016	2017	2018
Volumen (millones de euros)	13.260	14.063	14.946
Tasa Anual (%)	0,7	6,1	6,3
Porcentaje del PIB	1,19	1,21	1,24

Si se atiende al panorama desolador que se cierne sobre cada uno de los países de la Unión Europea y en particular sobre España, como consecuencia de la disrupción económica motivada por la Covid-19, parece claro, esta es mi opinión, que el objetivo está aún más lejos. Y sin embargo, incluso en estos momentos de crisis, muchos proyectos de I+D pueden estar sirviendo precisamente para hacer frente a la crisis sanitaria que azota a todo el planeta.

Tras este breve encuadramiento, que alerta nuevamente sobre la importancia de promover mediante fondos públicos la realización de las actividades de I+D+i, procede analizar los dos instrumentos jurídicos más específicos que los poderes públicos pueden utilizar a tal fin, las subvenciones y los beneficios fiscales, en el bien entendido de que ambos instrumentos no son incompatibles en ese cometido.

---

<sup>31</sup> Fuente: INE (Instituto Nacional de Estadística), [https://www.ine.es/prensa/imasd\\_prensa.htm](https://www.ine.es/prensa/imasd_prensa.htm) ; consultado en abril de 2020.

## 2.2.1. SUBVENCIONES

Se trata de un instrumento jurídico para promover las actividades de I+D+i mediante su financiación directa a través de la realización de gasto público.

En efecto, tal y como señala la exposición de motivos de la Ley 38/2003, de 17 de diciembre, General de Subvenciones (“LGS”, en lo sucesivo), que regula en nuestro país esta institución jurídico-económica, desde un punto de vista económico, las subvenciones son una de las modalidades más importantes de gasto público, y como tal ha de ajustarse a las directrices de la política presupuestaria.

Desde un punto de vista jurídico, en atención a lo dispuesto en el artículo 2.1 LGS<sup>32</sup>, se entiende por subvención toda disposición dineraria realizada por una Administración pública nacional, a favor de personas públicas o privadas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o a desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad.

---

<sup>32</sup> Literalmente, dispone: “Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos: a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios. b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido. c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública”.

Por tanto, cuando hablamos de subvención, como instrumento jurídico para la promoción de las actividades de I+D+i, se alude a la vía directa de financiación de estas actividades mediante la realización de gasto público<sup>33</sup>. Para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas<sup>34</sup>, el mecanismo de la subvención es un mecanismo óptimo para empezar en las actividades de I+D+i. Empero, es un mecanismo lento, incierto y que supone importantes óbices burocráticos con un alto coste administrativo<sup>35</sup>.

En lo que refiere al incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad o del proyecto, el artículo 37.1 b) LGS<sup>36</sup> prevé que el beneficiario de la subvención procederá a su reintegro. Por consiguiente, la no consecución de los objetivos o resultados al finalizar el proceso de I+D+i, en los términos previstos en la concesión, puede suponer, no sólo devolución de las cantidades percibidas sino también el abono de los intereses de demora correspondientes, desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro.

Esta cuestión del reintegro de la subvención y la posibilidad de pagar intereses de demora ligado a la condición de incumplimiento del objetivo, actividad o proyecto en los términos previstos en la concesión de la subvención, no se da en el supuesto de financiación indirecta de la actividad de I+D+i a través de beneficios fiscales que se estudia a continuación.

---

<sup>33</sup> BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH definen la subvención como “*una manifestación de la actividad financiera de gasto público consistente en la transferencia de fondos públicos a favor de una persona que se compromete a utilizar dichos fondos en la realización de una determinada actividad de interés general*”. Véase, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, 7ª edición, Ed. Librería Compás, Alicante, 2010, p. 124.

<sup>34</sup> GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 139.

<sup>35</sup> ALONSO MURILLO, F., “*Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*”, ob. cit., p. 14.

<sup>36</sup> “*También procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora correspondiente desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o la fecha en que el deudor ingrese el reintegro si es anterior a ésta, en los siguientes casos: b) Incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión de la subvención*”.



## 2.2.2. BENEFICIOS FISCALES

Se trata de un instrumento jurídico para promover las actividades de I+D+I mediante su financiación indirecta a través de los denominados “gastos fiscales”.

Según CASAS AGUDO<sup>37</sup>, tanto los proyectos de I+D+i como los rendimientos de estos proyectos pueden ser susceptibles de beneficiarse de algún tratamiento fiscal especial (como reducciones en la base, exenciones o tipos de gravámenes reducidos), y resulta importante esta promoción, porque la ausencia de incentivos puede desembocar en un bajo registro de patentes y en una baja comercialización de nuevos productos.

Es asumible que el Estado estimule el desarrollo de las actividades de I+D+i mediante normas de carácter tributario. Estas normas tienen por objeto fomentar que los sujetos privados realicen dichas actividades por la posibilidad de obtener beneficios fiscales. Tales beneficios suponen tanto un ingreso de signo negativo como un gasto sin erogación, lo que da lugar a su denominación como gastos fiscales<sup>38</sup>.

En efecto, siguiendo los postulados de SURREY y MCDANIEL<sup>39</sup>, se puede decir que un tributo se compone de dos elementos: estructura y particularidades. Dichas particularidades o preferencias especiales, que generalmente se conocen como incentivos fiscales, son variaciones de la estructura del tributo diseñadas para favorecer a un determinado sector, actividad o grupo de personas. Sea cual sea la forma que adquieran (exenciones, deducciones o tipos de gravamen especiales), tales variaciones representan el gasto público realizado mediante el sistema impositivo para dicho sector, actividad o grupo.

El término gasto fiscal se refiere a aquellas disposiciones especiales del sistema tributario que suponen gastos públicos realizados a través de ordenamiento con el objeto de

---

<sup>37</sup> CASAS AGUDO, J.: “El régimen español del *patent box* su adecuación al enfoque del nexo de la OCDE”, en “El futuro del Impuesto sobre Sociedades (3ª parte)”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº14, 2017, p.110.

<sup>38</sup> GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p.140.

<sup>39</sup> SURREY, S.S. y MCDANIEL, P.R.: “The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974”, *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, Vol.17, nº5, 1976, pp. 680 y ss.

lograr variados resultados económicos y sociales<sup>40</sup>. Tales gastos fiscales, en los términos del artículo 107 del TFUE, puede ser considerados como ayudas de Estado.

Según SESMA SÁNCHEZ, aun calificados como ayudas públicas, en los beneficios fiscales no se produce ningún trasvase patrimonial, se trata de una ausencia de ingreso permitida y regulada por la Ley<sup>41</sup>, lo que contrasta con la subvención, que sí tiene la consideración de ingreso o renta para quien la recibe.

En coherencia con lo brevemente expuesto, la concesión de beneficios fiscales supone, en rigor, un gasto para el Estado, entendido éste como el que deriva del ingreso dejado de obtener. El Estado deja de ingresar unas determinadas cantidades por la realización de ciertas actividades por parte de las empresas. Es lógico sostener, por tanto, que esa disminución en los ingresos fiscales del Estado equivale a un gasto o consumo de los estatales<sup>42</sup>, adoptando la forma de gasto fiscal.

En síntesis, cuando se hace referencia a los beneficios fiscales como instrumento para la promoción de las actividades de I+D+i, se alude a la vía indirecta de promoción de estas actividades. Se trata de una reducción de los ingresos del Estado en virtud de ley que permite la realización de una serie de objetivos, actividades o proyectos.

Esta vía indirecta del incentivo fiscal es más rápida para las entidades que la vía de la subvención y no implica tan altos costes administrativos. Sin embargo, como contrapartida, una de las desventajas del beneficio fiscal, o en los términos expuestos del “gasto fiscal”, es que las entidades que se acogen a dichos beneficios fiscales no saben con exactitud cómo se va a reflejar finalmente en sus ingresos y declaraciones tributarias<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> SURREY, S.S.: “Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures”, *Harvard Law Review*, Vol.83, nº 4, 1970, p. 706.

<sup>41</sup> Véase, SESMA SÁNCHEZ, B., *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 295.

<sup>42</sup> *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (98/C 384/03), de 10 diciembre 1998, apartado 10. DOUE de 10/12/1998, serie nº C 384, pp. 0003 a 0009.

<sup>43</sup> ALONSO MURILLO, F., *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 14.

### 2.2.3. ¿SUBVENCIONES Y BENEFICIOS FISCALES?

El último de los apartados de este bloque introductorio tiene por objeto reflejar la discusión académica que reflejan las ventajas e inconvenientes de cada uno de los instrumentos de promoción de las actividades de I+D+i y dirimir, eventualmente, si existe compatibilidad entre ambas figuras, subvención y beneficio fiscal.

Afirma GIL GARCÍA, siguiendo aquí a BROKELIND Y HANSSON<sup>44</sup>, que una de las principales ventajas que presentan los incentivos fiscales es que decide en última instancia el mercado, y no los gobiernos, qué proyectos son merecedores de financiación. Son las empresas quienes toman la decisión sobre los proyectos a llevar a cabo y la forma de financiarlos que más les conviene.

Para SURREY, en cambio, carece de sentido indicar que un incentivo fiscal resulta más útil porque no comporta un control gubernamental tan intenso sobre la actividad, mientras que la financiación directa (subvención) sí que implica un control detallado. Argumenta este autor que al sostener tal cosa no se está realmente comparando los incentivos fiscales con la financiación directa, sino el carácter más o menos estricto del método de control<sup>45</sup>.

Algunos autores españoles, como SALGADO BARCA y PALLARÉS RODRÍGUEZ, sostienen que el incentivo fiscal es el mejor instrumento para la promoción de las actividades de I+D+i, porque, debido a su carácter homogéneo, constituyen el mejor instrumento de estímulo a la inversión en dichas actividades y beneficia a pequeñas, a medianas y a grandes empresas<sup>46</sup>. Otros autores, como CORCHUELO y MARTINEZ-ROS,

---

<sup>44</sup> BROKELIND, C. y HANSSON, Å.: "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden", *World Tax Journal*, Vol. 6, nº 2, 2014, p. 177. Citado en GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 143.

<sup>45</sup> SURREY, S.S.: "Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures", ob. cit., p. 714.

<sup>46</sup> SALGADO BARCA, M.B. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: "El *patent box* en España: análisis del artículo 23 del LIS", *Quincena Fiscal*, nº 19, 2014, p. 68.

consideran, en cambio, que los estos incentivos fiscales sólo son realmente efectivos para grandes firmas<sup>47</sup>.

En la línea con la opinión de estos dos últimos autores, en España es más probable que tanto las pequeñas y medianas empresas como las denominadas *start-ups*, que son las que presentan mayores limitaciones de índole financiero, opten por obtener financiación directa<sup>48</sup>; es decir, que se decanten por la figura de las subvenciones para que sean provistas de los fondos necesarios para iniciar su proyectos y actividades de I+D+i.

No hay duda de que los incentivos fiscales impulsan al sector privado a participar en programas de I+D+i que generan externalidades positivas para la sociedad, de modo que hacen atractiva la inversión para los empresarios, pero el coste agregado de tales incentivos puede exceder el beneficio social derivado de su aplicación, porque, siguiendo a ALONSO MURILLO<sup>49</sup>, cuando se establecen no se sabe la exacta minoración que van a representar respecto de los ingresos tributarios del Estado, a lo que se añade que su uso por los empresarios puede suponer costes de ejecución y cumplimiento y plantearles problemas jurídicos interpretativos difíciles de resolver.

Desde el punto de vista estrictamente empresarial, también resulta atractiva la figura del incentivo fiscal, porque resulta un estímulo para iniciar una actividad de I+D+i el hecho de no asumir todo el riesgo económico del éxito o fracaso del proyecto. La contrapartida, ya explicada, es la evidente falta de certeza acerca del mantenimiento de esa ventaja económica a medio o largo plazo.

Analizados los beneficios y las contrapartidas de cada una de las figuras de financiación pública de las actividades de I+D+i, resulta necesario resolver la cuestión de la compatibilidad entre ambos instrumentos para la promoción de estas actividades.

---

<sup>47</sup> CORCHUELO, B. y MARTÍNEZ-ROS, E.: “The Effects of Fiscal Incentives for R&D in Spain”, *Working Paper 09-23, Business Economic Series 02*, Universidad Carlos III de Madrid, 2009, p. 20.

<sup>48</sup> BUSOM, I., CORCHUELO, B. y MARTÍNEZ-ROS, E.: “Tax incentives or subsidies for R&D”, *UNU-MERIT Working Papers*, Maastricht, 2012, p. 16.

<sup>49</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 14.

Es patente el interés actual de los Estados en los sectores tecnológicos e innovadores pues consideran con razón que son el marco adecuado para la mejora del sistema productivo<sup>50</sup>. Como se constata en muchas ocasiones que los incentivos del mercado no son suficientes para originar la I+D+i necesaria y requerida por los Estados, la financiación pública al sector privado que desarrolla esta actividad innovadora adquiere un cariz fundamental. Conocemos ya cuáles son los dos instrumentos jurídicos para lograr la promoción de tales actividades, pero ¿es necesario excluir alguno de los dos?

Pues bien, sin que se requiera aquí entrar en más detalle, se puede afirmar que ni la teoría ni la praxis exigen excluir alguna de las dos vías de financiación pública examinadas. Como sostienen BROKELIND Y HANSSON<sup>51</sup>, desde el punto de vista teórico, ambas fórmulas de financiación son compatibles entre sí y pueden ser combinadas de manera eficiente, y como demuestra la experiencia española, desde el punto de vista práctico, la fórmula de la subvención y la de los beneficios fiscales pueden converger en la consecución del fomento de las actividades de I+D+i.

---

<sup>50</sup> En tal sentido GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p.147.

<sup>51</sup> BROKELIND, C. y HANSSON, Å.: “Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden”, ob. cit., pp. 176 a 177.

### 3. IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I

Finalizado el bloque introductorio de este trabajo, conviene identificar jurídicamente las actividades de I+D+i. Por ello, este apartado tiene por objeto exponer los conceptos de I+D+i para, posteriormente, examinar su régimen jurídico en el Impuesto sobre Sociedades.

Parece demostrarse que existe una pluralidad de definiciones de los conceptos de I+D+i que varían en función de los textos o fuentes consultadas, así como del sector de que se trate. Huelga decir que tal extremo supone el principal problema a la hora de conceptualizar jurídicamente e identificar en Derecho las actividades de I+D+i. Esta dificultad de identificación incide de forma directa en el desconocimiento de estas figuras.

Al momento de identificar las citadas actividades no podemos limitarnos a los conceptos principales. Los documentos de obligada consulta en este ámbito añaden, en muchas ocasiones, definiciones adicionales que van ligadas al concepto principal de I+D+i, por tanto, queda patente la dificultad de su identificación y la necesidad de sintetizar y esclarecer los conceptos para identificar correctamente tales actividades. Sirva de ejemplo que, según GONZALEZ SABATER<sup>52</sup>, en este contexto es frecuente toparse con el concepto de investigación, que suele ir acompañado de adjetivos como básica o aplicada; de desarrollo, que es considerado experimental, y de innovación, que suele ser calificada de tecnológica.

Pues bien, como afirma la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, los conceptos de I+D+i: *“[s]on potencialmente indeterminados y, en su configuración legal, se articulan alrededor de términos equívocos cuya determinación final se relega a la apreciación del intérprete, pues tanto las definiciones legales de ambos conceptos como las excepciones o salvedades que a renglón seguido se instrumentan, están plagadas de fórmulas genéricas y de expresiones de notable equívocidad.”*<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> GONZALEZ SABATER, J. *Financiación de la I+D+I, Incentivos Públicos para la Innovación Tecnológica empresarial*, Netbiblo, La Coruña, 2011, p. 19.

<sup>53</sup> Entre otras, véanse las Sentencias de este Tribunal de 9 de diciembre de 2010 (recurso núm. 179/2007; ECLI:ES:AN:2010:5764), 28 de febrero de 2012 (recurso núm. 99/2009; ECLI:ES:AN2012.1073), 3 de mayo de 2013 (recurso núm. 161/2010; ECLI:ES:AN:2013:2005) y 6 de junio de 2013 (recurso núm. 257/2010; ECLI:ES:AN:2013:2902), donde se añade: *“Baste con señalar, al respecto, que el requisito central de la novedad en el*

Pero es que además, como dice RAMOS PRIETO<sup>54</sup>, salta a la vista que los preceptos que regulan los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i están repletos de nociones ajenas al mundo del Derecho tributario. Por este motivo conviene recordar aquí lo dispuesto por el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT” en lo sucesivo): “*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados por sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*”

No debe extrañar, por tanto, que la tarea de concreción de los conceptos que originan el derecho a deducción por la realización de actividades de I+D+i sea uno de los puntos que, como subraya RAMOS PRIETO<sup>55</sup>, mayor labor interpretativa ha demandado en la práctica, tal y como corrobora el vastísimo elenco de consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos (“DGT”, en lo sucesivo).

En rigor cabe sostener la existencia de una falta de unanimidad o de consenso, si se prefiere, en la conceptualización de las actividades de I+D+i lo que provoca en las empresas incertidumbre e inseguridad jurídica<sup>56</sup>. Esta incertidumbre hace que les resulte en muchas ocasiones extremadamente complejo determinar qué proyecto es innovación, desarrollo o innovación tecnológica. La cuestión adquiere un cariz fundamental cuando la delimitación de tales figuras determina el marco de protección, fomento y promoción estatal, a través de los mecanismos de incentivación fiscal.

---

*material, producto o proceso, en lo concerniente a la investigación o desarrollo que se viene exigiendo por la Administración puede ser, a priori, objeto de interpretaciones diametralmente opuestas, según se pretenda favorecer la inversión de las empresas en las actividades de investigación y desarrollo (...) o, por el contrario, se pretenda excluir todo intento de obtener un beneficio fiscal, lo que se logra ensanchando o reduciendo la interpretación de conceptos tales como «indagación original», «nuevos conocimientos» o «superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico» (...); y, por lo que respecta a la concreción final del otro término de la deducción, el de «desarrollo», también son conceptos indeterminados los de «nuevos materiales o productos» o «nuevos procesos», siendo así que, además, cuando se habla de novedad respecto a los resultados de la labor investigadora, puede ésta centrarse en aspectos absolutos o relativos” (FD noveno).*

<sup>54</sup> RAMOS PRIETO, J.: “Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismos de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su regulación legal”, en “El futuro del Impuesto sobre Sociedades (3ª parte)”, ob. cit., p. 203.

<sup>55</sup> RAMOS PRIETO, J.: “Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismos de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su regulación legal”, ob. cit., p. 203.

<sup>56</sup> Confróntese, GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 28.

En una primera aproximación al concepto de actividades de I+D+i, se podría sostener que son actividades económicas, puesto que deparan como resultado la producción de bienes y de servicios que suponen una ventaja económica para el productor. La investigación y el desarrollo constituyen una actividad económica y así lo reconoce nuestra Clasificación Nacional de Actividades Económicas [«CNAE», en lo sucesivo] en su División 72<sup>57</sup>.

Expuesta la dificultad de conceptuar lo que son las actividades de I+D+i, se debe poner de relieve la labor realizada a este respecto por la OCDE a través de los conocidos como Manuales de Frascati y de Oslo, porque contienen parámetros conceptuales de común aceptación en la esfera internacional y la cuestión de los incentivos fiscales requiere un cierto consenso sobre qué se debe entender por actividades de I+D+i, dado que los incentivos fiscales concedidos por cada Estado miembro de la Unión Europea han de dirigirse a actividades que de forma unánime puedan considerarse I+D+i, logrando de este modo un impulso coordinado<sup>58</sup>.

En suma, la correcta identificación a las actividades de I+D+i demanda acudir a los conceptos de los Manuales de la OCDE arriba reseñados, en tanto que suponen una férrea base definitoria internacionalmente aceptada, por eso son objeto de estudio en el siguiente apartado de este trabajo.

---

<sup>57</sup> Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009), División 72. Investigación y desarrollo.

<sup>58</sup> Véase, COM (2006) 728 final: “Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D”, Bruselas, 22 de noviembre 2006, p. 9.



### 3.1. LOS CONCEPTOS DE I+D+I EN LOS MANUALES DE LA OCDE: “FRASCATI Y OSLO”

Los Manuales de Frascati y de Oslo enseñan la labor realizada por la OCDE en el contexto de la identificación de las actividades de I+D+i.

Recuérdese que en el ámbito de los incentivos fiscales dentro de la Unión Europea es necesario que exista cierto impulso coordinado. Tal coordinación viene exigida por las libertades de circulación de bienes, capitales y personas propias de la UE. Esa libertad de circulación podría encontrar óbices trasfronterizos, dada la diversidad de incentivos fiscales en cada uno de los Estados miembros, como señala la Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento Europeo y el Comité económico y social, en su búsqueda a una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D<sup>59</sup>.

Pues bien, los Manuales de Frascati y Oslo elaborados por la OCDE suponen, en rigor, un sustrato definitorio firme que puede suponer cierto consenso internacional acerca de qué actividades se debe considerar como actividades de I+D+i.

En efecto, la “Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental” o, como venimos citando, Manual de Frascati, es considerado una guía de definiciones aceptadas en todo el globo, y del mismo modo la “Guía para la Recogida e Interpretación de Datos sobre Innovación”, más conocido como Manual de Oslo, reserva sus páginas a esclarecer el concepto de innovación. Podríamos vincular, en síntesis, al Manual de Frascati con el concepto de investigación y desarrollo experimental, y al Manual de Oslo con el concepto de innovación.

---

<sup>59</sup> COM (2006) 728 final: “Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D”, ob. cit., p. 10.

En esta misma línea ratifica CALVO VÉRGEZ que las definiciones recogidas en estos manuales resultan esenciales para caracterizar las actividades de I+D+i.<sup>60</sup>

Ambos manuales conforman lo que se conoce como “Familia Frascati”, que además de los dos manuales mencionados incluye otras directrices y recopilaciones que son de utilidad en el ámbito de las actividades de I+D+i.

Efectuada esta contextualización, procede a analizar sin más dilación los conceptos de I+D+i en los Manuales de Frascati y Oslo, que fueron aprobados con una finalidad fundamentalmente estadística, conviene desde ya advertirlo.

#### **A) CONCEPTOS DE I+D+i EN EL MANUAL DE FRASCATI: INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

Este manual de la OCDE, cuya última edición data de 2015, bajo el título de “Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental”, recoge los conceptos de investigación y desarrollo experimental en el segundo de sus capítulos; en inglés: *Research and Experimental Development (R&D)*<sup>61</sup>.

Exactamente el “Capítulo II. Conceptos y definiciones para identificar la I+D”, de la “Parte I. Definir y medir la I+D: directrices generales”, del Manual de Frascati recoge las definiciones de Investigación y Desarrollo experimental (I+D) [apartado 2.2]; las actividades y proyectos de I+D [apartado 2.3]; los cinco criterios para identificar la I+D [apartado 2.4]; la distribución por tipos de I+D [apartado 2.5]; la clasificación y distribución por campos de investigación y desarrollo [apartado 2.6]; ejemplos de I+D, límites y exclusiones en diferentes ámbitos [apartado 2.7], y, finalmente, actividades excluidas de la I+D [apartado 2.8].

---

<sup>60</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La delimitación del concepto de I+D en el ámbito de la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo dentro del IS”, *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, nº 50, 2019, p. 81.

<sup>61</sup> OECD, Frascati Manual 2015: “*Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*”, OECD Publishing, Paris. p. 43.

De todas estas reglas contenidas en el Manual de Frascati<sup>62</sup>, sólo procede destacar aquí las más relevantes.

## I. Conceptualización e identificación de la investigación y el desarrollo:

El apartado 2.2 del Manual de Frascati define las actividades incluidas en la I+D en los siguientes términos:

*“La I+D (investigación y desarrollo experimental) comprende el trabajo creativo y sistemático realizado con el objetivo de aumentar el volumen de conocimiento (incluyendo el conocimiento de la humanidad, la cultura y la sociedad) y concebir nuevas aplicaciones a partir del conocimiento disponible”*<sup>63</sup> (Regla 2.5).

*“El término I+D comprende tres tipos de actividades: investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental. **La investigación básica** consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden fundamentalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de fenómenos y hechos observables, sin intención de otorgarles ninguna aplicación o utilización determinada. **La investigación aplicada** consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, pero está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. **El desarrollo experimental** consiste en trabajos sistemáticos fundamentados en los conocimientos existentes obtenidos a partir de la investigación o la experiencia práctica, que se dirigen a producir nuevos productos o procesos, o a mejorar los productos o procesos que ya existen”*<sup>64</sup> (Regla 2.9).

Es también importante examinar las reglas contenidas en el epígrafe 2.4 del mismo Capítulo 2 del Manual de Frascati 2015, bajo el título “Los cinco criterios para identificar la I+D”. Esos cinco criterios son<sup>65</sup>:

- Orientada a nuevos descubrimientos (novedosa) (Reglas 2.14 a 2.16).

---

<sup>62</sup> Para exponer estas reglas se va a utilizar la traducción acordada con la OCDE: *Manual de Frascati 2015. Guía para la recopilación y presentación de información sobre la investigación y el desarrollo experimental*, OECD, Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, FECYT-Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, Madrid, 2018.

<sup>63</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 47.

<sup>64</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 47.

<sup>65</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., pp. 48 a 51.

- Se basa en conceptos e hipótesis originales y que no resulten obvios (creativa) (Regla 2.17).
- Existe incertidumbre con respecto al resultado final (incierto) (Regla 2.18).
- Estar planeada y presupuestada (sistemática) (Regla 2.19).
- Da lugar a resultados que podrían reproducirse (transferible y/o reproducible) (Regla 2.20).

La Regla 2.22 sugiere un elenco de preguntas que nos permitirían identificar los proyectos de I+D que muestra en la siguiente tabla<sup>66</sup>.

**Tabla 2.1. Ejemplos de preguntas para identificar los proyectos de I+D**

Pregunta	Comentario
a. ¿Cuáles son los objetivos del proyecto?	La búsqueda de objetivos originales y ambiciosos a través de la creación de "Nuevo Conocimiento" (tales como la búsqueda de fenómenos, estructuras o relaciones que no han sido descubiertas hasta el momento) es uno de los criterios fundamentales de la I+D. Se debe excluir el uso que se haga del conocimiento que ya hay disponible (adaptación, personalización, etc.) que no suponga intento alguno de expandir el estado del conocimiento (innovación).
b. ¿Existe algún elemento innovador en el proyecto?	Además del desarrollo del "nuevo conocimiento", un proyecto de I+D debería contar con un enfoque creativo, tal como el diseño de nuevas aplicaciones para el conocimiento científico existente o nuevos usos de las técnicas o tecnologías disponibles (creatividad).
c. ¿Cuáles son los métodos utilizados para llevar a cabo el proyecto?	Los métodos empleados en la investigación científica y tecnológica, así como en la investigación en las ciencias sociales, las humanidades y las artes, están aceptados siempre y cuando planteen incertidumbre con relación al resultado final del proyecto. La incertidumbre puede deberse a la cantidad de tiempo y de recursos que se necesitarían para alcanzar los objetivos. La elección del método podría ser parte de la creatividad del proyecto, así como un modo de tratar la incertidumbre (creatividad e incertidumbre).
d. ¿En qué medida los hallazgos o los resultados del proyecto se pueden aplicar con carácter general?	Para que un proyecto de I+D se pueda aplicar con carácter general, sus hallazgos deben ser transferibles/reproducibles, además de cumplir con los otros cuatro criterios. La transferencia de resultados debe, por ejemplo, poder demostrarse mediante publicaciones en la literatura científica y el uso de instrumentos de protección de la propiedad intelectual.
e. ¿Qué tipo de personal trabaja en el proyecto?	Se da por hecho que para llevar a cabo un proyecto de I+D son necesarias ciertas habilidades (el tema del personal de I+D se desarrolla en el capítulo 5 de este manual). El personal de investigación en los proyectos se clasifica como investigadores, técnicos y otro personal de apoyo, pero únicamente la participación de los investigadores como tales, ejerciendo tal labor, son necesarios para calificar como I+D una actividad que satisface, de forma implícita, los cinco criterios básicos.
f. ¿Cómo deberían clasificarse los proyectos de investigación de las instituciones de investigación?	En determinados casos, se puede emplear un "enfoque institucional" para distinguir entre proyectos de I+D y proyectos que no lo son. Por ejemplo, la mayoría de los proyectos desarrollados en los institutos de investigación o universidades pueden considerarse proyectos de I+D. Los proyectos presentados en otros dominios, como empresas o las instituciones que no se dedican exclusivamente a la I+D, se debe verificar que cumplen los cinco criterios de I+D (véanse las instituciones en el capítulo 3).

## II. Exclusiones:

Por su parte el epígrafe 2.7 del Capítulo 2 del Manual de Frascati recoge ejemplos de I+D, límites y exclusiones en diferentes ámbitos.

<sup>66</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 52.

El epígrafe 2.7 comienza identificando “Actividades de I+D e innovación y casos fronterizos” [Reglas 2.46 a 2.61]. Merece la pena reseñar la Regla 2.50, porque presenta una tabla que denomina “Frontera entre I+D, innovación y otras actividades industriales”<sup>67</sup>.

**Tabla 2.3. Frontera entre I+D, innovación y otras actividades industriales**

Materia	Tratamiento	Observaciones
Prototipos	Se incluyen en I+D	Siempre que el objetivo principal sea la realización de mejoras.
Planta piloto	Se incluye en I+D	Siempre que el objetivo principal sea la I+D.
Diseño industrial	Se incluye en I+D solo en parte	Se incluye el diseño necesario, solo en parte, para las actividades de I+D. Se excluye el diseño para los procesos de producción.
Ingeniería industrial y puesta a punto de maquinaria y herramientas	Se incluyen en I+D solo en parte	Se incluye la I+D “retroactiva” y las actividades de puesta a punto de maquinaria y herramientas e ingeniería industrial asociadas a la elaboración de nuevos productos y procesos. Se excluyen las relacionadas con los procesos de producción.
Producción experimental	Se incluye en I+D solo en parte	Se incluye si la producción requiere ensayos a escala natural, con los subsiguientes estudios de diseño e ingeniería. Se excluyen las actividades asociadas restantes.
Desarrollo previo a la producción	Se excluye de I+D	
Servicio postventa y detección de averías	Se excluyen de I+D	Excepto la I+D “retroactiva” (que sí se incluye).
Trabajos relacionados con patentes y licencias	Se excluyen de I+D	Todos los trabajos administrativos y jurídicos relacionados con patentes y licencias (el envío de documentación como resultado de un proyecto de I+D, si es I+D), salvo los relacionados directamente con proyectos de I+D.
Ensayos rutinarios	Se excluyen de I+D	Se excluyen incluso si son realizados por personal de I+D.
Recogida de datos	Se excluye de I+D	Se excluyen salvo que sea parte integrante de la I+D.
Cumplimiento rutinario de los servicios públicos de inspección, control y aplicación de normas y reglamentos	Se excluyen de I+D	

El mismo epígrafe 2.7 se refiere a continuación a:

- “I+D y diseño” (Reglas 2.62 y 2.63). *“Resulta complicado separar las actividades de diseño de las de I+D. Algunas actividades de diseño forman una parte integral de los proyectos de I+D y la I+D puede representar un input para nuevos trabajos de diseño. Existen similitudes y conexiones. Sin embargo, no todos los diseños cumplen los principios de novedad funcional e incertidumbre, tal y*

<sup>67</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 65.

como se establece en los cinco criterios básicos de la I+D que se presentan en el capítulo 5” (Regla 2.62)<sup>68</sup>.

- “I+D y creación artística” (Reglas 2.64 a 2.67). “Para abordar la discusión sobre la I+D y la creación artística, puede resultar útil hacer una distinción entre investigación para el arte, investigación sobre el arte y expresión artística (Regla 2.64)<sup>69</sup>.
- “I+D y desarrollo del *software*” (Reglas 2.68 a 2.74). “El desarrollo de *software* es una actividad relacionada con la innovación que, a veces, está asociada a la I+D y cuando se cumplen ciertas condiciones incorpora un elemento de I+D. Para que un proyecto de desarrollo de *software* pueda clasificarse como I+D, su ejecución debe dar lugar a un progreso científico y/o tecnológico y su objetivo debe ser resolver de forma sistemática una incertidumbre científica o tecnológica” (Regla 2.68)<sup>70</sup>.
- “La I+D en la enseñanza y en la formación” (Reglas 2.75 a 2.78) “Las instituciones educativas y de formación que se encuentran por debajo de la enseñanza universitaria centran sus recursos en la enseñanza y, por lo tanto, la probabilidad de que participen en proyectos de I+D es muy baja. Por otro lado, en las instituciones de enseñanza superior la investigación y la docencia están siempre muy estrechamente vinculadas, ya que la mayoría del personal académico lleva a cabo ambas actividades y muchos de los edificios, así como buena parte del equipamiento, se utilizan para ambas finalidades.” (Regla 2.75). “Dado que los resultados de la investigación se aprovechan en el campo de la docencia y que la información y la experiencia adquiridas en la enseñanza se pueden utilizar en la investigación, es difícil determinar con precisión dónde terminan las actividades de enseñanza y formación de los profesores y estudiantes universitarios, y dónde comienzan las actividades de I+D, y viceversa” Regla 2.76)<sup>71</sup>.
- “La I+D en las actividades de servicio” (Reglas 2.79 a 2.87). “Identificar la I+D resulta más complicado en las actividades de servicios que en las industrias de producción de bienes, ya que la I+D no se especializa necesariamente en un ámbito de investigación, sino que su especialización puede ser reflejo del mercado al que se le presta el servicio” (Regla 2.83). “Además de los cinco criterios básicos, a continuación, se presentan unos indicadores que pueden servir de ayuda a la hora de identificar la presencia de I+D en las actividades de este sector: (-) Existencia de vínculos con laboratorios públicos de investigación. (-) La implicación del personal con doctorados y estudiantes

---

<sup>68</sup> Manual de Frascati 2015, ob. cit., p. 68.

<sup>69</sup> Manual de Frascati 2015, ob. cit., p. 69.

<sup>70</sup> Manual de Frascati 2015, ob. cit., p. 70.

<sup>71</sup> Manual de Frascati 2015, ob. cit., p. 72.

de doctorado. (-) *La publicación de los resultados de las investigaciones en revistas científicas, la organización de conferencias científicas o la participación en revisiones científicas*” (Regla 2.85)<sup>72</sup>.

- “La I+D y las actividades científicas y tecnológicas afines” (Reglas 2.88 a 2.98). “*La dificultad a la hora de diferenciar la I+D de otras actividades científicas y tecnológicas (ACT) surgen cuando en una misma institución se realizan diversas actividades [...] Como norma general: (-) Las instituciones o departamentos de organismos y empresas cuya actividad principal es hacer I+D suelen realizar actividades secundarias diferentes de la I+D (por ejemplo, información científica y técnica, ensayos, control de calidad, análisis...). En estos casos, como la actividad secundaria se realiza principalmente para interés de la I+D, debe clasificarse como actividad de I+D; si la actividad secundaria se realiza principalmente para satisfacer necesidades distintas a la I+D, debe excluirse. (-) Los organismos cuyo principal objetivo es la realización de una actividad científica relacionada con la I+D suelen realizar alguna investigación relacionada con esa actividad. En este caso, esa investigación debe aislarse del resto de actividades y se debe tener en cuenta en el cálculo de la I+D*” (Regla 2.88)<sup>73</sup>.
- “I+D y la gestión de actividades de ciencia y tecnología (ACT)” (Reglas 2.99 a 2.101): Niveles de madurez tecnológica y Proyectos de demostración.
- “I+D en las ciencias sociales, las humanidades y las artes” (Reglas 2.102 a 2.107). “*En conclusión, la investigación en el campo de las humanidades y las artes puede incluirse en la I+D en la medida en que se cumpla los propios requisitos internos para identificar la naturaleza “científica” de dicha investigación*” (Regla 2.107)<sup>74</sup>.
- “La I+D y el conocimiento tradicional” (Reglas 2.108 a 2.110). “*Como norma general, cuando las actividades asociadas con el conocimiento tradicional forman parte de un proyecto de I+D, este esfuerzo (financiero y de recursos humanos) deberá considerarse como I+D. De lo contrario, deberían excluirse*” (Regla 2.109)<sup>75</sup>.

Para cerrar este análisis, se debe hacer referencia al epígrafe 2.8 del Capítulo 2 del Manual de Frascati, que recoge “Actividades excluidas de la I+D”. En concreto, en la Regla 2.111 se lee: “*A efectos de las encuestas, la I+D debe distinguirse de una amplia gama de actividades afines*

---

<sup>72</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 74.

<sup>73</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., pp. 75 y 76.

<sup>74</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., pp. 81.

<sup>75</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 82.

*que tienen una base científica y tecnológica. Estas otras actividades están muy relacionadas con la I+D, [...], pero siempre que sea posible se deberían excluir a la hora de medir la I+D*<sup>76</sup>; a saber:

- Servicios de información científica y técnica (Regla 2.112).
- Ensayos de normalización (Regla 2.113).
- Estudios de viabilidad (Regla 2.114).
- Asistencia médica especializada (Regla 2.115).
- Estudios relacionados con la política (Reglas 2.116, 2.117 y 2.118)
- Evaluaciones programáticas (Reglas 2.119 y 2.120).
- Financiación de actividades exclusivamente de I+D (Regla 2.121).
- Actividades de apoyo indirecto (Regla 2.122).

---

<sup>76</sup> *Manual de Frascati 2015*, ob. cit., p. 83.



## B) CONCEPTOS DE I+D+i EN EL MANUAL DE OSLO: INNOVACIÓN

El Manual de Oslo<sup>77</sup>, en su última edición de 2018, reserva su Capítulo 3 a las definiciones básicas del concepto de innovación. El epígrafe 3.2 contiene las principales definiciones de innovación en el sector empresarial que son las que van a exponerse aquí.

### I. Conceptualización e identificación de la innovación:

La Regla 3.5 del apartado 3.2 del Manual de Oslo ofrece una definición básica de innovación que permite diferenciarla de otros conceptos explicados en el manual. *“Las actividades de innovación incluyen todas las actividades de desarrollo, financieras y comerciales llevadas a cabo por una empresa que pretenden obtener como resultado una innovación para la empresa”*.<sup>78</sup>

La Regla 3.9 del apartado 3.2 contiene, por su parte, una definición básica de innovación empresarial: *“Una innovación empresarial es un producto o proceso empresarial nuevo o mejorado (o bien, una combinación de ambos) que difiere de forma significativa de los productos o procesos empresariales anteriores y que ha sido introducido en el mercado o puesto en práctica por la empresa”*.<sup>79</sup>

El propio Manual de Oslo al referirse a la taxonomía de a innovación indica (Regla 3.21) que la innovación cambia las características de uno o más productos o procesos empresariales y, en consecuencia, el uso común describe la innovación en términos de su propósito u objeto.

El Manual de Oslo, en su última edición, clasifica los tipos de innovación según el objeto (Reglas 3.22 a 3.55) y la novedad e impacto (Reglas 3.56 a 3.63).

---

<sup>77</sup> OECD/Eurostat (2018), *“Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition”*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris/Eurostat, Luxembourg, 2019.

<sup>78</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 68.

<sup>79</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 68.

- **Tipos de innovación por objeto**

De acuerdo con la Regla 3.22, existen dos categorías fundamentales de innovación atendiendo a su objeto: las innovaciones que cambian los productos de la empresa (**innovaciones de producto**) y las innovaciones que cambian los procesos de la empresa (**innovaciones de proceso**)<sup>80</sup>.

**a) Innovaciones de producto**

La Regla 3.24 dispone que el término “producto” comprende tanto bienes como servicios. Los productos son los resultados económicos de las actividades de producción.

La misma Regla 3.24 aporta una definición sólida de innovación de producto: “*La **innovación de un producto** es un bien o un servicio nuevo o mejorado que difiere significativamente de los bienes o servicios anteriores de la empresa y que han sido introducidos en el mercado*”<sup>81</sup>.

Según la Regla 3.23, las innovaciones de producto se dividen en dos tipos principales: innovaciones de bienes e innovaciones de servicios<sup>82</sup>. Esta clasificación se encuentra en la Regla 3.30, que incluye una definición de cada tipo de innovación de producto<sup>83</sup>:

“Los **bienes** incluyen objetos tangibles y el conocimiento obtenido de algunos productos sobre el que se pueden establecer derechos de propiedad y dicha propiedad puede ser transferida a través de transacciones de mercado”.

“Los **servicios** son actividades intangibles que se producen y consumen simultáneamente y que cambian las condiciones (p.e. físicas, psicológicas, etc.) de los usuarios”.

---

<sup>80</sup> Oslo Manual 2018, ob. cit., p. 70.

<sup>81</sup> Oslo Manual 2018, ob. cit., p. 70.

<sup>82</sup> Oslo Manual 2018, ob. cit., p. 70.

<sup>83</sup> Oslo Manual 2018, ob. cit., p. 71.

## **b) Innovaciones de proceso**

Según la Regla 3.23, las innovaciones de proceso se dividen en seis grandes tipos<sup>84</sup>, que serán analizados después de exponer qué se debe entender por innovación de proceso.

La Regla 3.34 ofrece una definición sólida de innovación de proceso: “*La innovación de proceso es un proceso empresarial nuevo o mejorado para una o más de las funciones empresariales que difiere significativamente de los procesos empresariales anteriores de la empresa y que se ha sido adoptado en la empresa*”<sup>85</sup>.

La Regla 3.39 aclara que la innovación de proceso afecta a las diferentes funciones empresariales y recoge a continuación una tabla con los seis diferentes tipos de innovación de proceso posibles en atención a tales funciones<sup>86</sup>:

1. Producción de bienes o servicios.
2. Distribución y logística.
3. Marketing y ventas.
4. Sistemas de información y comunicación.
5. Administración y gestión.
6. Desarrollo de producto y proceso.

---

<sup>84</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 70.

<sup>85</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 72.

<sup>86</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 73.

**Table 3.1. Functional categories for identifying the type of business process innovations**

Short term	Details and subcategories
1. Production of goods or services	Activities that transform inputs into goods or services, including engineering and related technical testing, analysis and certification activities to support production.
2. Distribution and logistics	This function includes: a) transportation and service delivery b) warehousing c) order processing.
3. Marketing and sales	This function includes: a) marketing methods including advertising (product promotion and placement, packaging of products), direct marketing (telemarketing), exhibitions and fairs, market research and other activities to develop new markets b) pricing strategies and methods c) sales and after-sales activities, including help desks other customer support and customer relationship activities.
4. Information and communication systems	The maintenance and provision of information and communication systems, including: a) hardware and software b) data processing and database c) maintenance and repair d) web-hosting and other computer-related information activities. These functions can be provided in a separate division or in divisions responsible for other functions.
5. Administration and management	This function includes: a) strategic and general business management (cross-functional decision-making), including organising work responsibilities b) corporate governance (legal, planning and public relations) c) accounting, bookkeeping, auditing, payments and other financial or insurance activities d) human resources management (training and education, staff recruitment, workplace organisation, provision of temporary personnel, payroll management, health and medical support) e) procurement f) managing external relationships with suppliers, alliances, etc.
6. Product and business process development	Activities to scope, identify, develop, or adapt products or a firm's business processes. This function can be undertaken in a systematic fashion or on an ad hoc basis, and be conducted within the firm or obtained from external sources. Responsibility for these activities can lie within a separate division or in divisions responsible for other functions, e.g. production of goods or services.

*Source:* Adapted from Brown (2008), “Business processes and business functions: A new way of looking at employment”, [www.bls.gov/mlr/2008/12/art3full.pdf](http://www.bls.gov/mlr/2008/12/art3full.pdf) and Eurostat (2018), *Glossary of Statistical Terms*, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Business\\_functions](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Business_functions).

- **Tipos de innovación según la novedad e impacto:**

La Regla 3.56 indica que el requisito básico para la innovación es que el producto o proceso debe ser significativamente diferente de los productos o procesos anteriores de la empresa. “*Como el término significativamente diferente es subjetivo y variará según las capacidades de la empresa y el contexto, la interpretación y la comparabilidad de las estadísticas de innovación puede beneficiarse de datos adicionales sobre la relevancia de las innovaciones en términos de su **novedad o impacto económico***”<sup>87</sup>.

Como algunas formas de novedad y algunos tipos de impacto económico son difíciles de identificar en la práctica, la misma Regla 3.56 admite los siguientes mecanismos alternativos para medir la novedad, el grado de innovación y el impacto económico<sup>88</sup>:

- “*Si una innovación es nueva solo para la empresa, nueva para el mercado o nueva para el mundo.*
- *La expectativa de la empresa acerca de la potencial transformación del mercado en el que opera.*
- *La expectativa de la empresa acerca de la potencial mejora de su competitividad”.*

---

<sup>87</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 77.

<sup>88</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 77.

- **Comparativa de los tipos de innovación en la edición actual y anteriores del Manual de Oslo:**<sup>89</sup>

Manual de Oslo (2005)	Manual de Oslo (2018)	Diferencias
Producto	Bienes. Servicios. Los bienes y servicios incluyen la obtención de conocimiento. Incluyen también el diseño y características de los bienes y servicios.	La última edición añade el diseño de producto.
Proceso	Producción, distribución y Logística. Información y sistemas de comunicación	Los servicios auxiliares de la edición de 2005 se trasladaron a administración y gestión.
Organización	Administración y gestión.	Las innovaciones en organización en la edición de 2005 se incluyen en la categoría de administración y dirección en la edición de 2018. Los servicios auxiliares en administración y gestión fueron incluidos en la innovación de proceso de la edición de 2005
Marketing	Marketing, ventas y servicio post-venta	Las innovaciones de marketing en la edición de 2005 son incluidas en subcategorías. Las innovaciones en ventas, postventa y otros servicios al cliente no se incluyeron en la edición de 2005. Son una novedad en esta última edición.
-	Desarrollo de producto y proceso	No considerado de forma explícita en la edición de 2005

---

<sup>89</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 75

La tabla original es la siguiente:

**Table 3.2. Comparing types of innovation in the current and previous *Oslo Manual* editions**

Fourth edition, 2018 (*OM4*) compared to third edition, 2005 (*OM3*)

<b>OM3</b>	<b>OM3 subcomponents</b>	<b>OM4<sup>1</sup></b>	<b>Differences</b>
Product	Goods Services	Goods Services Goods and services include knowledge-capturing products, and combinations thereof. Includes the design characteristics of goods and services.	Inclusion of product design characteristics, which were included under marketing innovation in OM3.
Process	Production Delivery and logistics Ancillary services, including purchasing, accounting and ICT services	Production Distribution and logistics Information and communication systems	Ancillary services in OM3 moved to administration and management.
Organisational	Business practices Workplace organisation (distribution of responsibilities) External relations	Administration and management	Organisational innovations in OM3 are under administration and management subcategories a, b and f in this edition of the manual. Ancillary services in administration and management (subcategories c, d, and e) were included under process innovation in OM3.
Marketing	Design of products Product placement and packaging Product promotion Pricing	Marketing, sales and after-sales support	Marketing innovations in OM3 are included under subcategories a and b in this manual. Innovations in sales, after-sales services, and other customer support functions were not included in OM3. Innovations related to product design are included under product innovation in this manual.
N/A	N/A	Product and business process development	Not explicitly considered in OM3, most likely reported as Process innovation.

## II. Exclusiones: cambios que no son innovación:

Estas exclusiones se contienen en el epígrafe 3.4, titulado “Cambios que no son innovaciones”.

Como se lee en la primera de las reglas que incluye, la Regla 3.64<sup>90</sup>, el epígrafe se ocupa de analizar los cambios que no son una innovación o que solo pueden ser considerados como una innovación si se cumplen condiciones específicas. Los principios básicos, recuerda esta misma Regla 3.64, son los expuestos en el epígrafe 3.2; a saber: que se debe haber implementado una innovación y que debe ser significativamente diferente de los productos o procesos empresariales anteriores de la empresa.

En este epígrafe 3.4 se destacan los siguientes cambios que no son innovación<sup>91</sup>:

- Los cambios rutinarios o actualizaciones que no supongan por sí mismas innovaciones de producto (Regla 3.65).
- El simple reemplazo o ampliación de los activos (Regla 3.66).
- Las presentaciones de productos que solo impliquen cambios estéticos menores (Regla 3.67).
- La producción personalizada de bienes o servicios únicos y a menudo complejos para su venta en el mercado (por ejemplo, juegos de ordenador, películas) o conforme a las peticiones del cliente (por ejemplo, edificios, plantas de producción, sistemas logísticos, maquinaria, informes de consultoría), a menos que el elemento único muestre características significativamente diferentes de los productos que la empresa haya realizado previamente (Regla 3.68).
- El concepto, modelo o prototipo anunciado de un producto que todavía no existe (Regla 3.69).
- Los resultados de las empresas de servicios creativos y profesionales, como informes para clientes, libros o películas (Regla 3.71).

---

<sup>90</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., p. 78.

<sup>91</sup> *Oslo Manual 2018*, ob. cit., pp. 78 a 80.



- Las actuaciones de las empresas minoristas, mayoristas, de transporte y almacenamiento y de servicios personales para ampliar la gama de productos manejados u ofrecidos a los clientes, excepto si esa extensión requiere cambios significativos por parte de la empresa en sus procesos empresariales (Regla 3.72).
- Las actividades de las empresas de nueva creación (Regla 3.73).
- Las fusiones y adquisiciones de otras empresas, en ausencia de más calificaciones, no son innovaciones de proceso (Regla 3.74).
- El cese de un proceso empresarial, de la externalización de un proceso empresarial o la retirar de un producto del mercado (Regla 3.75).
- El cambio determinado externamente por el precio de los factores (Regla 3.76)
- La formulación de una nueva estrategia corporativa o de gestión si esta no es implementada (Regla 3.77).

### 3.2. LOS CONCEPTOS DE I+D+I EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Expuestos los conceptos de I+D+i en los Manuales de la OCDE “Frascati y Oslo”, este último punto del apartado tercero tiene por objeto esclarecer los conceptos fiscales de I+D+i en la legislación española.

Antes de ahondar en ese conocimiento, cabe adelantar que el concepto de I+D en España es homologable con el que utiliza la UE. En efecto, los conceptos de I+D+i de los Manuales de la OCDE son utilizados por la Comisión Europea en el Marco Comunitario sobre ayudas estatales de I+D+i, al igual que por la Dirección General de Tributos y los tribunales de justicia. Por ello, puede sostenerse que los conceptos de I+D utilizados por la UE y por el Estado español tienen un origen común en los Manuales de la OCDE y son homologables<sup>92</sup>.

El análisis instrumental de la conceptualización de las actividades de I+D+i en la legislación española exige, fundamentalmente, el estudio de los conceptos aportados por la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación; por el Plan General de Contabilidad vigente, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y, finalmente, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>92</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 18.

### 3.2.1. DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

La primera de las leyes en las que vamos a analizar es la vigente Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación<sup>93</sup> (en adelante, “Ley de Ciencia”).

No estorba comenzar diciendo que fue la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, derogada por la que ahora nos ocupa, la que vino a establecer en España la organización básica del Estado en materia de Ciencia y Tecnología, a través del Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica, conocido como Plan de I+D+i<sup>94</sup>, lo que ha favorecido que el Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación sea un sistema fuerte.

La vigente Ley de Ciencia tiene por objeto dar respuesta a nuestro Sistema Español de Ciencia, que demanda un marco legal para el logro de importantes desafíos del desarrollo científico y técnico. Esta ley separa tres funciones básicas que corresponde a los Agentes del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación:

- La definición y coordinación de las políticas de I+D.
- La financiación o fomento de las actividades de I+D.
- La ejecución de estas políticas.

La Agencia Estatal de Investigación, que fue creada por el Real Decreto 1067/2015, de 27 de noviembre, por el que se crea la Agencia Estatal de Investigación y se aprueba su Estatuto, constituye el órgano instrumental encargado de gestionar y financiar todas las políticas de I+D. Los fines de esta agencia se recogen en el artículo 2 de su Estatuto y pueden ser condensados en la promoción de la investigación científica<sup>95</sup>.

---

<sup>93</sup> Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (BOE núm. 131, de 2 de junio de 2011).

<sup>94</sup> GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 56.

<sup>95</sup> Artículo 2. Objeto y fines. “1. Constituye el objeto propio de la Agencia la financiación, evaluación, gestión y seguimiento de la actividad de investigación científica y técnica destinada a la generación, intercambio y explotación del conocimiento que fomente la Administración General del Estado por su sola iniciativa o en concurrencia con otras Administraciones o entidades españolas o de otros países u organismos internacionales. 2. Son fines de la Agencia la promoción de la investigación científica y técnica en todas las áreas del saber mediante la asignación eficiente de los recursos públicos, la promoción de la excelencia, el fomento de la

La Ley de la Ciencia da un concepto de investigación científica y técnica, equivalente al de investigación y desarrollo, y lo define como *“aquel trabajo creativo realizado de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimiento, incluidos los relativos al ser humano, la cultura y la sociedad, el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones, su transferencia y su divulgación”*.

---

*colaboración entre los agentes del Sistema y el apoyo a la generación de conocimientos de alto impacto científico y técnico, económico y social, incluidos los orientados a la resolución de los grandes retos de la sociedad, y el seguimiento de las actividades financiadas así como el asesoramiento necesario para mejorar el diseño y planificación de las acciones o iniciativas a través de las que se instrumentan las políticas de I+D de la Administración General del Estado”*.

### 3.2.2. DE CONTABILIDAD

Otra de las normas, dentro de la legislación española, que dan una definición de las actividades de I+D+i es el Plan General de Contabilidad [«PGC», en adelante], aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Según GARCÍA LUIS<sup>96</sup>, el PGC viene a coincidir en su totalidad con la regulación fiscal y recoge en su quinta parte un compendio de definiciones y relaciones contables.

En concreto, la investigación se define en el PGC como “*la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico*”, y el desarrollo como “*la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial*”<sup>97</sup>.

Se trata de definiciones que difieren en muy poco, o si se prefiere, en nada, de las contenidas en la vigente Ley del Impuesto de Sociedades, como se verá en el siguiente subapartado de este trabajo. Acertadamente detectó GARCÍA LUIS, por tanto, la coincidencia entre el PGC y la regulación fiscal en este extremo.

La resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de mayo de 2013 (en adelante, RICAC 2013),<sup>98</sup> que establece las normas de registro, valoración e información a incluir en materia de inmovilizado intangible y que será objeto de estudio en el tratamiento contable de las actividades de I+D+i para la aplicación de incentivos fiscales, define a efectos contables la investigación y desarrollo de la siguiente forma:

---

<sup>96</sup> GARCÍA LUIS, T.: “*Consideraciones sobre la deducción por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido 4/2004)*”, en LUCAS DURÁN, M., *Derecho de la I+D+i -Investigación, desarrollo e innovación-*, Ed. Bosch, 2010, p. 454.

<sup>97</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 278, Quinta parte, Grupo 2: Activo no corriente, cuentas 200 y 201.

<sup>98</sup> Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de mayo de 2013, BOE nº132 de 3 de junio de 2013, Sec. I, pp. 41746 a 41766.

“1. Las actividades de «investigación» y «desarrollo» se definen, a efectos contables, de la siguiente forma:

**Investigación:** Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes, en los terrenos científico o técnico, como, por ejemplo, la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

**Desarrollo:** Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación a un plan o diseño en particular para la fabricación de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial, como, por ejemplo, el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.”

Resulta esencial, para la correcta contabilización del I+D identificar y separar las fases de investigación y desarrollo. Es efectivo, en la delimitación de estos conceptos, asociar el término “indagación” a la fase de investigación y el término “aplicación” a la fase de desarrollo.

Conviene destacar, antes de examinar los conceptos de actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, la existencia de las normas UNE, que hacen también referencia a aspectos relacionados con la innovación y que establecen terminología y definiciones de las actividades de I+D+i<sup>99</sup>, requisitos de un proyecto de I+D+i<sup>100</sup> o requisitos del Sistema de Gestión de I+D+i.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> UNE 166000:2006 Terminología y definiciones de las actividades de I+D+i.

<sup>100</sup> UNE 166001:2006 Gestión de la I+D+i: Requisitos de un Proyecto de I+D+i.

<sup>101</sup> UNE 166002:2006 Gestión de la I+D+i: Requisitos del Sistema de Gestión de la I+D+I.

### 3.2.3. DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

No es posible soslayar, en la tarea de conceptualización de las actividades de I+D+i en el ordenamiento jurídico español, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS», en adelante], porque aporta los conceptos fiscales de I+D+i, imprescindibles para cerrar este bloque del trabajo, dedicado a la identificación de tales actividades, y adentrarse a continuación en el tratamiento fiscal dispensado a las actividades de I+D+i, concretamente en esa misma ley.

La LIS conceptúa las actividades de I+D+i en su artículo 35, como previamente había hecho el derogado artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS», en lo sucesivo], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Este apartado tiene por objeto realizar un estudio de los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que derivan del artículo 35 LIS, con particular mención al tratamiento especial del *software* que contiene, así como a las exclusiones que prevé, con el objeto de aclarar en lo posible los términos legales empleados.

Este artículo 35 es el único de la LIS en el que aparecen conceptos ligados a las actividades de I+D+i; de ahí que, como sostiene ALONSO MURILLO<sup>102</sup>, tales conceptos deban ser aplicados en todos aquellos casos en los que dicha ley los utilice, porque esto es lo que demanda su interpretación sistemática.

Conviene adelantar que la Dirección General de Tributos, con sus contestaciones a las consultas tributarias que le han ido formulando, ha procedido a interpretar e integrar los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica previstos en la LIS, contribuyendo a desenmarañar la inmensa casuística de las actividades de I+D+i.

---

<sup>102</sup> ALONSO MURILLO, F., *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 35.

Con ánimo de descifrar el contenido del artículo 35 LIS y de detallar los conceptos de I+D+i que ofrece, convengo en realizar esta serie detallada de apartados: concepto de investigación y desarrollo; concepto de innovación tecnológica; tratamiento especial del software, y, finalmente, exclusiones.

## **A) Concepto de investigación y desarrollo**

El artículo 35.1.a) LIS aporta en su primer inciso una definición de la investigación en los siguientes términos: “*Indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico*”.

En ese mismo apartado del artículo 35.1, a renglón seguido se ofrece un concepto de desarrollo, definiéndolo como “[*l*]a 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”.

De este modo, parece que la LIS indica que la clave en la calificación de una actividad como actividad de I+D radica en que produzca una mejora tecnológica o científica significativa y una novedad de carácter objetivo, eso sí, sin exigir un resultado específico.

Ofrecidas las definiciones de investigación y desarrollo, el artículo 35.1.a) LIS continúa enumerando un elenco de actividades consideradas investigación y desarrollo; a saber:

- “*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 éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial*”.
- “*El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental*”.



A la vista de lo expuesto, cabe sostener que la definición o concepto fiscal español de I+D abarca tanto la materialización en planos, esquemas o diseños, como la creación de prototipos no comercializables y la elaboración de muestrarios de nuevos productos con una novedad esencial.

## **B) Concepto de innovación tecnológica**

Si la primera de las letras del artículo 35.1 LIS se destinaba a establecer los conceptos de investigación y de desarrollo, la primera de las letras del artículo 35.2 LIS se destina a establecer el concepto de innovación tecnológica.

En efecto, el artículo 35.2.a) LIS establece la definición de innovación tecnológica y, en su tenor literal, dispone: *“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 consideran nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad”*.

De este modo, parece que la LIS indica que la clave en la calificación de una actividad como actividad de innovación tecnológica radica en que produzca una mejora técnica o tecnológica significativa y una novedad de carácter subjetivo, requiriendo en este caso de la consecución de unos determinados resultados.

Ofrecida la definición genérica de innovación tecnológica, el artículo 35.2.a) LIS dispone a continuación que dicha actividad de innovación tecnológica incluye *“[l]a materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial”*.

Con respecto al concepto de elaboración del muestrario, la Dirección General de Tributos interpretó, en la contestación a la Consulta V1543-06, de 18 de julio de 2006, que “[c]omprende aquellos gastos que son precisos para obtener el muestrario base o inicial, pero no aquellos otros realizados a partir de aquél, dado que esto no supondría innovación tecnológica sino una mera actividad de reproducción del original”.

### **C) Tratamiento especial del *software***

La propia LIS contiene en su artículo 35 un tratamiento que se podría catalogar de especial o específico cuando los conceptos de investigación y desarrollo, así como también el concepto de innovación tecnológica, vengan referidos al *software*.

El artículo 35.1 a) establece, en su último inciso, que se considera investigación y desarrollo lo siguiente: “*La creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces, y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores*”.

El artículo 35.2.a) LIS considera, por su parte, actividades de innovación tecnológica “[l]os proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos”.

En este contexto, atendiendo a lo interpretado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta 0319-01 de 16 de febrero de 2001, quedarían fuera “*las actividades consistentes en optimizar las prestaciones de equipos y sistemas de control, comunicación y aplicaciones informáticas para adaptarlas a las necesidades de los usuarios, dada la ausencia del requisito de la novedad o mejora tecnológica significativa*”.

## **D) Exclusiones**

El último de los apartados que procede recoger en lo que refiere a los conceptos de I+D+i en la Ley del Impuesto sobre Sociedades es el de las exclusiones. Con éste se pretende esclarecer la delimitación legal de las actividades de I+D e IT, sin perjuicio de reservar unas últimas consideraciones a la “desambiguación” de los términos legales.

El artículo 35.3 LIS recoge una serie de actividades que no se consideran actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica. Éstas pueden ser agrupadas en los siguientes bloques:

- I. Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.
- II. Actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.
- III. Actividades de exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.
- IV. Actividades relacionadas con el *software* que no constituyen investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

### **I. Actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa:**

- Esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos.
- Adaptaciones de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente.
- Cambios periódicos o de temporada, a excepción de los muestrarios textiles y de la industria del calzado, marroquinería, curtido, juguete, mueble y la madera.
- Modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

### **II. Actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios:**

- Planificación de la actividad productiva.

- La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas.
- La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectos a actividades calificadas como Investigación o Desarrollo, así como Innovación Tecnológica.
- 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.
- Formación y adiestramiento del personal relacionado con estas actividades de producción industrial y provisión de servicios.

### **III. Actividades de exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos:**

Los trabajos de prospección para comprobar en una determinada área geográfica si existe un yacimiento de carbón.

### **IV. Actividades relacionadas con el *software* que no constituyen investigación y desarrollo o innovación tecnológica:**

- Adaptaciones del software existente y la preparación de documentación para el usuario.
- Actividades de mantenimiento de los sistemas existentes, la conversión y/o traducción de lenguajes informáticos.
- Adición de funciones para el usuario a los programas de aplicación, la detección y limpieza de virus informáticos.

### **“Desambiguación de términos”**

Una vez estudiados los conceptos de la LIS, así como sus exclusiones, es patente, tal y como se desprende de la lectura del artículo 35, la existencia de una terminología que difiere bastante de la utilizada en el panorama estrictamente científico.

La deducción fiscal por actividades de I+D+i es entendida como un pilar estructural de la competitividad de las empresas, porque las faculta para financiar proyectos en el corto plazo.

El principal problema de las actividades de I+D+i en la LIS es un problema de términos, definiciones, conceptos y claridad de los mismos dentro de la enorme e incontable casuística del sector. El panorama científico, por su propia condición y naturaleza, siempre va a tender a estar unos pasos por delante de su marco normativo. A pesar de las ventajas que puede suponer, la realidad es que lo que se produce son importantes problemas de interpretación, los cuales a su vez generan inseguridad jurídica a las empresas en la aplicabilidad de estas deducciones por I+D+i.

De la lectura del artículo 35 LIS se infiere la mención de dos esquemas conceptuales: para la investigación y desarrollo se exige una mejora tecnológica o científica significativa y una novedad objetiva, mientras que para la innovación tecnológica se requiere una mejora tecnológica o científica significativa y una novedad subjetiva.

En definitiva, para el concepto de investigación y desarrollo la novedad, en palabras de VIÑES BARGADÁ, debe ser objetiva<sup>103</sup>. A tales efectos el Manual de Frascati viene estableciendo que la novedad será objetiva cuando la solución de un problema no resulta evidente para alguien que está perfectamente al tanto del conjunto básico de conocimientos y técnicas habitualmente utilizada en el sector de que se trate. Mientras que el concepto de novedad subjetiva, esto es, cuando el producto o el proceso resulten nuevo para la empresa, resulta inherente a la innovación tecnológica.

Es más laxo, pero no más correcto desde el punto de vista estrictamente técnico, el criterio sostenido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el FJ segundo de la sentencia de 30 de mayo de 2011 (recurso 254/2008; ES:AN:2011:2761), donde se lee: *“La novedad en los productos, materiales o procesos, a que se refiere la Ley, no debe entenderse en modo alguno como absoluta, revolucionaria o de trascendencia*

---

<sup>103</sup> VIÑES BARGADÁ, O.: “El concepto “novedad objetiva” en el contexto de las deducciones fiscales por I+D”, *Quincena Fiscal*, nº5 de 2015. Citado en: GIL GARCÍA E. “*Los incentivos fiscales a la I+D+i?*”, ob. cit., p. 59.

*mundial, pues en tal caso quedarían frustradas todas la actividades propiamente investigadoras que no constituyeran esa novedad o aspiraran a finalidades más modestas, con lo que se lograría restringir extraordinariamente el concepto y privar de efecto alguno a la inversión realizada, lo que desde el punto de vista de la finalidad de fomento de la renovación de las empresas sería tanto como desincentivar la inversión en investigación, desarrollo o innovación”<sup>104</sup>.*

El criterio de la Audiencia Nacional viene a reconocer el impulso a la competitividad de las empresas de las deducciones por actividades de I+D+i, favoreciendo la consideración de este incentivo con una interpretación mucho menos restrictiva que la aplicada en la práctica por los organismos de la Administración tributaria<sup>105</sup>; otra cosa es su acierto, desde el punto de vista estrictamente técnico, conviene insistir en ello.

---

<sup>104</sup> Este criterio ha sido mantenido por la Audiencia Nacional en otras sentencias posteriores, como en la sentencia de 7 de marzo de 2013 (recurso nº 150/2010; ES:AN:2013:905), FJ quinto, o en la sentencia de 22 de marzo de 2018 (recurso nº 217/2013; ES:AN:2018:1465), FJ sexto.

<sup>105</sup> PÉREZ LLORCA: *Aspectos jurídicos y prácticos más relevantes de la I+D+i*. Inédito, Disponible en: [https://www.perezllorca.com/wp-content/uploads/es/actualidadPublicaciones/Newsletters/Documents/newsletter\\_fiscal\\_digital\\_baja.pdf](https://www.perezllorca.com/wp-content/uploads/es/actualidadPublicaciones/Newsletters/Documents/newsletter_fiscal_digital_baja.pdf)

## 4. TRATAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La LIS regula varios incentivos fiscales que reducen el coste de la inversión empresarial en las actividades de I+D+i. Para comprender su importancia es necesario tener en cuenta el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo cual procede una previa referencia al ámbito exacto de aplicación de esos incentivos fiscales.

### 4.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

#### 4.1.1. EXTENSIÓN AL IRPF E IRNR

Dentro del ámbito de aplicación del tratamiento de las actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades se debe examinar brevemente la aplicabilidad de los incentivos fiscales dispuestos a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”) y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en lo sucesivo, “IRNR”) que realizan actividades económicas.

Los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y determinen el rendimiento neto de dichas actividades en el régimen de estimación directa, normal o simplificada, pueden aplicar los incentivos y las deducciones específicamente previstas para las actividades de I+D+i en la LIS. Téngase en cuenta que el artículo 28.1 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [“LIRPF”, a partir de aquí], dispone: *“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva. A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [artículo 101 LIS], para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente”*. Y añádase lo dispuesto en el artículo 68.2 LIRPF, donde se lee por lo que ahora importa: *“Deducciones en actividades económicas. a) A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades*

*económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. b) Adicionalmente, los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente. [...] c) Los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva sólo les serán de aplicación los incentivos a que se refiere este apartado 2 cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método”.*

Los contribuyentes del IRNR que tengan un establecimiento permanente en el territorio español también pueden aplicar los incentivos y las deducciones específicamente previstas para las actividades de I+D+i en la LIS, porque determinarán sus rentas netas conforme las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades previstas en el artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo [“TRLIRNR”, a partir de aquí], y porque también podrán aplicar las deducciones en la cuota previstas en la LIS para la realización de determinadas actividades, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> “En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse: a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [artículos 31 a 39 LIS]. b) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados”.



#### 4.1.1.1. EXCLUSIÓN DE LOS REGÍMENES FORALES

El ámbito territorial de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i previsto en la LIS viene determinado como es lógico por su ámbito territorial de aplicación, lo que excluye los Territorios Forales del País Vasco y la Comunidad Foral Navarra.

El título I de la LIS, dedicado a la “Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto”, incluye el artículo 2, titulado “Ámbito de aplicación espacial”. Con arreglo a este artículo 2, *“el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español”* (apartado 1), lo que se entenderá *“sin perjuicio de los regímenes forales de concierto y convenio en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”* (apartado 2).

Las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya pueden regular de forma distinta los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, lo mismo que la Ley Foral Navarra reguladora del Impuesto sobre Sociedades, siempre que no contravengan las normas de armonización previstas en las leyes del Concierto<sup>107</sup> y del Convenio<sup>108</sup>, respectivamente.

En un trabajo de alcance general, como éste, no procede examinar en detalle esa regulación foral, aunque sí apuntar las principales diferencias que presenta respecto a la regulación común, lo que se hará cuando proceda al hilo del análisis de los incentivos fiscales a la I+D+i previstos en esta última para una mejor comprensión. A grandes rasgos, cabe apuntar que las principales diferencias con la regulación común se encuentran en los porcentajes de deducción que disponen las Normas Forales Vascas y la Ley Foral de Navarra, sin perjuicio de otras interesantes diferencias que se apuntarán al estudiar cada uno de los incentivos objeto de este trabajo.

---

<sup>107</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>108</sup> Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

## 4.2. BASE DEL TRIBUTO

La base imponible del Impuesto de Sociedades estará constituida, según el artículo 10.1 LIS, por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Por tanto, la base imponible responde a esta expresión matemática:

Base imponible = Importe renta obtenida en el período impositivo – Compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores.

De acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, en el régimen de estimación directa, que es el de general aplicación en este impuesto, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable con los ajustes fiscales derivados de los preceptos de la LIS. Siendo así, se puede afirmar con ALONSO MURILLO<sup>109</sup> que el tratamiento contable de los gastos por actividades de I+D+i predetermina su tratamiento fiscal en la base imponible del IS, de ahí que sea importante examinar cuál es el tratamiento contable previsto para tales gastos.

Antes de hacerlo no estorba subrayar que los incentivos fiscales que operan sobre la base imponible aumentan la liquidez de las empresas al rebajar el impuesto directamente y, en particular los que aquí se analizan, permiten a las empresas deducir de su base imponible un importe superior al gasto en I+D+i realizado, lo que supone una forma de ahorro fiscal, tal y como entiende CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> Confróntese en su obra *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 28.

<sup>110</sup> CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.B.: “Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo”, *Cuadernos económicos del ICE*, nº 73, Ministerio de Economía y Competitividad, 2007, p. 201. Citado en: GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 344.

## 4.2.1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS ACTIVIDADES DE I+D+I

En el estudio del tratamiento contable de las actividades de I+D+i se debe tener en cuenta el PGC, el PGC para Pymes, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y la RICAC 2013<sup>111</sup>, que establece las normas de registro, valoración e información a incluir en materia de inmovilizado intangible.

Esta última resolución trata de sintetizar los criterios expuestos en diversas consultas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (“ICAC”, a partir de aquí) y reproducir determinados criterios de su antecedente inmediato: la resolución de 21 de enero de 1992, del presidente del ICAC, por la que se dictan normas para la valoración del inmovilizado material (en lo sucesivo, RICAC 1992).<sup>112</sup>.

Dentro del marco de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante “NIC”), la NIC 38, dedicada a los “Activos intangibles”, entiende por investigación “*todo estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos*”, y por desarrollo, “*la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial*”<sup>113</sup>. Esta NIC 38 establece el tratamiento contable de los activos intangibles que no están tratados específicamente por otra NIC distinta y que, cuando se trata de analizar el tratamiento contable de las actividades de I+D+i, resulta interesante mencionarla.

Dicho lo cual, se debe destacar que dentro del tratamiento contable de las actividades de I+D existen dos criterios: un criterio general y otro especial.

---

<sup>111</sup> Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 28 de mayo de 2013, BOE nº 132, de 3 de junio de 2013.

<sup>112</sup> BOE nº 84, de 7 de abril de 1992.

<sup>113</sup> Consultadas en CALVO VÉRGEZ, J.: “La delimitación del concepto de I+D en el ámbito de la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo dentro del IS”, ob. cit., p. 81.

#### 4.2.1.1. Criterio General

Según este criterio los gastos de investigación, los de desarrollo y los de innovación tecnológica se imputarán contablemente al ejercicio en el que se realicen o produzcan, con independencia de que dichos gastos deriven de actividades realizadas por la propia empresa o se hayan encargado a otras empresas, instituciones de investigación o universidades.

Como señalaba el preámbulo de la RICAC 1992, precedente de la RICAC 2013 cuyos criterios sintetiza, el criterio general es consecuencia de la aplicación del principio contable de prudencia valorativa y viene a su vez motivado por los tres siguientes factores:

- Dificultad en la delimitación del concepto de gasto de I+D.
- Incertidumbre sobre el éxito del proyecto de I+D.
- Necesidad de mantener en las empresas un adecuado nivel de innovación en su actividad económica.

#### 4.2.1.2 Criterio Especial

En ocasiones el criterio general no respeta el principio contable de correlación de ingresos y gastos. Cuando exista certeza de que se van a producir ingresos futuros suficientes, tanto el PGC como el PGC para PYMES permiten activar los gastos de I+D y a través de un proceso de amortización de estos gastos activados se logra imputar a cada ejercicio la parte de gasto correspondiente.

- **Activación de los gastos de I+D**

El PGC y PGC para PYMES establecen en la Norma de Registro y Valoración 6ª. Letra a), que los gastos de I+D podrán ser activados como inmovilizado intangible desde el momento en que reúnan las dos siguientes condiciones:

**Primera**, estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo; y

**Segunda**, tener motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Para la activación de los gastos se utilizan las siguientes cuentas:

- Cuenta 200. Investigación.
- Cuenta 201. Desarrollo

La RICAC 2013, al referirse específicamente la activación de los gastos de I+D, distingue dentro del apartado “1. Investigación y desarrollo” de su “Norma sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible”, entre la activación de los gastos de investigación (número 2) y la activación de los gastos de desarrollo (número 3).

- Gastos de **investigación**:

*“2. Los gastos en **investigación** se podrán activar desde el momento en que se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.*

*b) Se pueda establecer una relación estricta entre «proyecto» de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. La apreciación de este requisito se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades interrelacionadas por la existencia de un objetivo común.”*

- Gastos de **desarrollo**:

*“3. Los gastos de **desarrollo** del ejercicio se activarán desde el momento en que se cumplan todas las condiciones siguientes:*

*a) Existencia de un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.*

*b) La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidas.*

*c) En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto, 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.*

*d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.*

e) *La financiación de los distintos proyectos debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos. Además, debe estar asegurada la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos o de otro tipo para completar el proyecto y para utilizar o vender el activo intangible.*

f) *Debe existir una intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.*”

Repárese en que, a diferencia de los gastos de investigación, que conforme al número 2 “**se podrán activar**”, conforme al número 3, “*los gastos del desarrollo del ejercicio se activarán*”, por lo que parece asumible entender que la activación de los gastos de desarrollo no es opcional, sino obligatoria, cuando se cumplan las condiciones citadas.

El número 4 del mismo apartado 1 de la Norma sexta de la RICAC 2013 prevé que “[e]l cumplimiento de todas las condiciones señaladas en los apartados anteriores se verificará durante todos los ejercicios en los que se realice el proyecto, siendo el importe a activar el que se produzca a partir del momento en que se cumplan dichas condiciones” y que “[e]n ningún caso se podrán activar los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio y que posteriormente cumplan las condiciones mencionadas para su activación”.

Los requisitos previstos para la activación de los gastos de I+D son aún más estrictos en la NIC 38, mencionada *ut supra*, que es una de las adoptadas en el Anexo del Reglamento CE 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Versión consolidada publicada en el DOUE de 9 de abril de 2008, Serie L, número 97, p. 62. En el artículo 4 establece: “Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la Ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas [...] si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro [...]”. Y en el artículo 5 dispone: “los Estados miembros podrán permitir o exigir: a las sociedades mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas anuales, a las sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas consolidadas, sus cuentas anuales o ambas, de conformidad con las normas internacionales de contabilidad aprobadas”.

Como subraya FERNÁNDEZ RODRIGUEZ<sup>115</sup>, esta NIC 38 establece el tratamiento contable de los activos intangibles que no están tratados específicamente por otra NIC, y a su tenor el reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple la definición de activo intangible y los criterios para su reconocimiento.

La NIC 38 define al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, y conforme a ella un activo intangible se reconocerá si, y sólo si, (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad y (b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

Sólo en el caso de que se cumplan los requisitos mencionados se podrá reconocer el activo intangible, y para hacerlo la NIC 38 distingue entre los siguientes activos intangibles:

- a) Adquiridos de forma separada o independiente.
- b) Adquiridos como parte de una combinación de negocios.
- c) Adquiridos mediante una subvención oficial.
- d) Permutas de activos.
- e) Fondo de comercio generado internamente.
- f) Otros activos intangibles generados internamente.

- **Amortización de los gastos de investigación y desarrollo activados**

La Norma de Registro y Valoración 6<sup>a</sup>. Letra a) del PGC y del PGC para PYMES dispone que “*los **gastos de investigación** que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años*”, y que “*los **gastos de desarrollo** [activados] deberán amortizarse durante su vida útil que, en principio se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años*”.

---

<sup>115</sup> FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, E.: “Efectos de la aplicación de la NIC 38 y del Plan General de Contabilidad de 2007 en los gastos de I+D de las universidades” *Revista Digital de Instituto Internacional de Costos*, nº2, 2008, p. 96.

Como se ve, en los gastos de investigación activados no caben amortizaciones fuera del plazo máximo de cinco años, mientras que en los gastos de desarrollo activados sí caben, siempre que se pruebe que la vida útil de los mismos supera ese plazo<sup>116</sup>.

En el tantas veces mencionado apartado “1. Investigación y desarrollo” de la “Norma sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible” de la RICAC 2013, el número 9 se ocupa de la imputación a resultados de los gastos activados:

“9. La imputación a resultados de los gastos activados se realizará conforme a los siguientes criterios:

a) Los **gastos de investigación** que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, de acuerdo con un plan sistemático, salvo que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. La amortización de los gastos comenzará a realizarse desde el momento en que se activen en el balance de la empresa.

b) Los **gastos de desarrollo** que figuren en el activo deberán amortizarse de acuerdo con un plan sistemático durante su vida útil, que en principio se presume, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años, comenzando la amortización a partir de la fecha de terminación del proyecto. En su caso, en la memoria de las cuentas anuales se justificarán las circunstancias que hayan llevado a considerar una vida útil superior a los cinco años. El importe de estos gastos activados en ningún caso incluirá a los gastos de investigación.

c) Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados solo en la fase de investigación.”

---

<sup>116</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 34.



- **Imputación a resultados extraordinarios de los gastos de I+D activados**

La misma Norma de Registro y Valoración 6ª. Letra a) del PGC y del PGC para PYMES señala, tanto en relación con los gastos de investigación como de desarrollo activados, que *“en el caso en que existan dudas razonables sobre su éxito técnico o rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio”*.

Esta duda razonable sobre el éxito del proyecto, sea en el plano técnico o sea en el de rentabilidad comercial, obliga a llevar a pérdidas lo importes activados.

No podrán llevarse a pérdidas las cantidades correspondientes a la amortización acumulada, en el caso de que ésta exista.

- **Transformación de los gastos de desarrollo activados en propiedad industrial o en aplicaciones informáticas.**

La Norma de Registro y Valoración 6. Letra b) del PGC y del PGC para PYMES señala al efecto que *“se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados, cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.”*

El apartado 2 de la Norma Cuarta de la RICAC 1992 disponía, por su parte, que *“los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el PGC”;* y que, *“para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro”*.

Además, el apartado 11 de la Norma Segunda de la RICAC 1992 preveía que en el caso de obtener logros en los proyectos de desarrollo estos se imputaran a la propiedad

industrial, se procederá a amortizar la misma de acuerdo con su naturaleza. Misma situación que se daría en el caso de que los gastos de desarrollo activados dieran lugar a una propiedad intelectual registrable.

Sin embargo, la RICAC 2013, con la que guarda similitud como reiteradamente se ha dicho ya, en el apartado “2. Propiedad industrial” de la misma Norma sexta dice: *“Los derechos de la propiedad industrial se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción. Se contabilizarán en este concepto el valor en libros de los gastos de desarrollo activados en el momento en que se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente registro, y sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Los gastos de investigación seguirán su ritmo de amortización y en ningún caso se incorporarán al valor contable de la propiedad industrial.”*

En cuanto a las aplicaciones informáticas, decir que las letras d) y e) de la Norma de Registro y Valoración 6ª del PGC y del PGC para PYMES prevén que los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento como inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto si han sido adquiridos a terceros como si han sido elaborados por la propia empresa, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas Web. Añaden que en ningún caso podrán figurar en el activo gastos de mantenimiento de la aplicación informática<sup>117</sup>.

Analizados el criterio general de contabilización de los gastos de I+D+i y el criterio especial de contabilización de los gastos de I+D, conforme a los cuales, si bien los gastos en I+D+i se imputan por regla general a aquel ejercicio en el que se han producido, las normas contables vigentes en nuestro país y la RICAC 2013 que las interpreta permiten, cuando exista la seguridad de que se van a producir ingresos futuros suficientes, activar los gastos de

---

<sup>117</sup> Literalmente dicen: d) *“Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterior según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.* e) *“Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores gastos de desarrollo de las páginas web.”*

I+D, con lo que a través del proceso de amortización de los mismos se consigue imputar a cada ejercicio la parte de gasto que corresponda.

Es necesario tener en cuenta para terminar este análisis del tratamiento contable, que la RICAC 2013 incluye en el mismo apartado “1. Investigación y desarrollo” de su “Norma sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible”, otros números distintos de los mencionados hasta el momento, cuyo contenido debe ser también destacado aquí; a saber:

- El número 5 señala que “[l]os proyectos de investigación y desarrollo encargados a otras empresas o instituciones se valorarán por su precio de adquisición”.
- El número 6 indica que “[s]i los proyectos se realizasen con medios propios de la empresa, los mismos se valorarán por su coste de producción, que comprenderá todos los costes directamente atribuibles y que sean necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista, 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 afecten a las actividades del proyecto de investigación y desarrollo, siempre que respondan a una imputación racional de los mismos”.
- El número 7 precisa que “[e]n ningún caso se imputarán a los proyectos de investigación y desarrollo los costes de subactividad y los de estructura general de la empresa. En los proyectos de investigación que hayan podido ser activados por cumplir los requisitos recogidos en el apartado dos de esta norma, tampoco se activarán gastos financieros a pesar de que los proyectos tengan una duración superior al año.”
- El número 10 aclara que “a diferencia de los gastos de investigación, los ocasionados por proyectos de desarrollo sí podrán formar parte del coste de la «Propiedad industrial» cuando se obtenga la correspondiente patente o derecho similar.”
- Finalmente, el número 11 precisa que “[c]uando la empresa desarrolle con sus propios medios otros activos intangibles, los criterios aplicables a la «Investigación» y al «Desarrollo» en sentido estricto, deberán traerse a colación para otorgar un adecuado tratamiento contable a las correspondientes fases de investigación y desarrollo de los citados activos.

## 4.2.2. AJUSTES FISCALES

Para determinar la base imponible del IS es necesario realizar ajustes fiscales del tratamiento contable de los gastos relacionados con las actividades de I+D+i, como consecuencia de la libertad de amortización, la amortización acelerada y el “*Innovation box*” previstos en la LIS.

### 4.2.2.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACELERADA

Siguiendo a ALONSO MURILLO se puede afirmar que la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen “*[u]n relevante incentivo fiscal consistente en diferir el Impuesto sobre Sociedades, al anticipar temporalmente la deducibilidad de las amortizaciones contables*”<sup>118</sup>

La libertad de amortización y la amortización acelerada son dos importantes incentivos indirectos a la I+D claramente separables, porque la libertad de amortización permite amortizar fiscalmente la cantidad que libremente se decida de la que como máximo pueda ser amortizable, mientras que la amortización acelerada simplemente permite una amortización fiscal más rápida que la amortización contable.

#### a) LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

El artículo 12.3 LIS recoge una serie de supuestos de libertad de amortización. En su virtud, el contribuyente del impuesto puede deducir fiscalmente el coste amortizable del activo, desde el momento de su puesta en funcionamiento, en el período de tiempo que estime oportuno, pudiendo limitarse incluso a un único ejercicio fiscal<sup>119</sup>. Y, como señala RUBIO GUERRERO, el contribuyente puede deducir fiscalmente ese coste con

---

<sup>118</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pp. 66 a 70.

<sup>119</sup> Confróntese, GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 368.

independencia de cuál sea la dotación contable a la amortización que haya realizado<sup>120</sup>. En efecto, recuérdese que, conforme al artículo 11.3.1º LIS, “[n]o serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”.

Podrán amortizarse libremente, “los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo”, de acuerdo con el artículo 12.3.b) LIS, y “los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización”, conforme al artículo 12.3.c) LIS.

Se observa, siguiendo a GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, que en los supuestos de libertad de amortización previstos en la LIS el sujeto pasivo podrá optar libremente, en cada uno de los períodos impositivos correspondientes a la vida útil del elemento, por deducir la amortización, total o parcialmente, sin atender a ningún método de amortización fiscal o contable, realizando el correspondiente ajuste extracontable negativo al resultado contable obtenido en el ejercicio y ello con independencia de que la base imponible del período impositivo, tras la aplicación de la libertad de amortización, pudiera resultar negativa<sup>121</sup>; base imponible negativa que, en su caso, podría ser compensada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.1 LIS<sup>122</sup>.

Los ajustes extracontables negativos practicados como consecuencia de la aplicación de la libertad de amortización revertirán, integrándose en la base imponible del Impuesto

---

<sup>120</sup> RUBIO GUERRERO, J.J.: “Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto de Sociedades”, *Cim.economía*, nº 16, 2010, p. 262.

<sup>121</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 202.

<sup>122</sup> Este precepto literalmente dispone, por lo que aquí importa: “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros”.

sobre Sociedades, a medida que los elementos que hubieran dado lugar a la misma sean objeto de amortización o sean dados de baja del activo.

Como se ha indicado en el anterior apartado de este trabajo, la activación de los gastos en I+D como activos intangibles exige perspectivas de éxito y que éstos se incorporen al proceso productivo, de modo que muchos gastos fiscales de I+D no se llegarán a activar como I+D en la contabilidad<sup>123</sup>.

En lo que se refiere a la libertad de amortización prevista en el artículo 12.3.b) LIS para los elementos del inmovilizado material e intangible que estén afectos a actividades de I+D, salvo los edificios, el contribuyente podrá disfrutar de este beneficio fiscal, con independencia del resultado alcanzado en la actividad de I+D, porque no exige un resultado o un éxito en la actividad de I+D<sup>124</sup>, requiere simplemente certeza en el cumplimiento de objetivos<sup>125</sup>.

En lo que refiere a la libertad de amortización prevista en el artículo 12.3.c) LIS para los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, se excluyen las cantidades activadas como gastos de I+D correspondientes a las amortizaciones de elementos que previamente disfrutaron de libertad de amortización como bienes afectos a las actividades de I+D, en aplicación del artículo 12.3.b) LIS, porque, como destaca GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ<sup>126</sup>, una misma inversión no se puede beneficiar dos veces de la libertad de amortización.

Con ánimo de esclarecer la operatividad de la libertad de amortización prevista en la LIS, resulta oportuno un ejemplo que acerque la comprensión de este ajuste fiscal:

---

<sup>123</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, ob. cit., p. 204.

<sup>124</sup> ALONSO MURILLO, F., *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pp. 67 a 68.

<sup>125</sup> GIL GARCÍA, E., *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 369.

<sup>126</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, ob. cit., p. 206.

De conformidad con el artículo 12.1.a) LIS, que establece una tabla fiscal de coeficientes de amortización lineal, un equipo electrónico se amortiza al coeficiente máximo del 20% anual, luego en un período mínimo de 5 años, y en el período máximo de 10 años, luego con un coeficiente lineal mínimo del 10%.

Si en el año 2020 una empresa pone en marcha un proyecto de I+D y adquiere un equipo electrónico para llevarlo a cabo por valor de 100.000 euros. Dicho equipo electrónico estará afecto al proyecto de I+D, por lo que la empresa, a tenor del 12.3.b) LIS, podrá amortizarlo libremente. Tal amortización fiscal libre se puede realizar desde la puesta en funcionamiento del equipo adquirido y por el valor total de adquisición, suponiendo que carezca de valor residual.

Si la empresa dota contablemente la amortización máxima que permiten las tablas fiscales de amortización y decide la amortización fiscal total del equipo en el ejercicio 2020, la tabla que sigue muestra el tratamiento contable y fiscal que correspondería:

<b>Año</b>	<b>Dotación Contable</b>	<b>Amortización Fiscal Libre</b>	<b>Ajustes Fiscales</b>
2020	20.000	100.000	- 80.000
2021	20.000	-	+ 20.000
2022	20.000	-	+ 20.000
2023	20.000	-	+ 20.000
2024	20.000	-	+ 20.000

Como se ve la libertad de amortización ha producido en este caso un diferimiento de la tributación en el IS.

## **b) AMORTIZACIÓN ACELERADA**

El artículo 12.3 b) LIS no prevé la libertad de amortización para los edificios afectos a las actividades de I+D, pero dispone que “[L]os edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo”.

De este modo incluye un evidente incentivo fiscal, si se compara con la amortización general prevista para los edificios en las tablas fiscales de amortización del artículo 12.1.a) LIS. Los edificios industriales se amortizan a un coeficiente máximo del 3% en un periodo máximo de 68 años y los edificios comerciales, administrativos, de servicios o viviendas lo hacen a un coeficiente máximo del 2% durante un período máximo de 100 años. Es evidente, por tanto, la ventaja de la amortización acelerada regulada en el 12.3.b) LIS para la amortización de los edificios afectos a actividades de I+D.

El artículo 12.3.b) LIS contempla además la afectación parcial de los edificios a las actividades de I+D, permitiendo, por esa parte afecta, la amortización fiscal acelerada. Sin embargo, nada específica ni dice el precepto legal con respecto a otros inmovilizados distintos, conviene subrayarlo.

Antes de cerrar este análisis de la libertad de amortización y la amortización acelerada en relación con las actividades de I+D, resultan necesarias algunas precisiones adicionales:

Primera. Aunque el artículo 12.3.b) LIS sólo regula específicamente la afectación parcial a las actividades de I+D de los edificios, siguiendo a ALONSO MURILLO se puede sostener que, donde la ley no distingue no se debe distinguir, por lo que bastaría en todo caso la afectación parcial del elemento del inmovilizado<sup>127</sup>.

Segunda. Los regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada previstos en el artículo 12.3, letras b) y c), LIS permiten al contribuyente retrasar el pago de

---

<sup>127</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 69.



impuestos, el primero a su elección y el segundo al ritmo marcado por la regulación del incentivo fiscal.

Tercera. Conviene apuntar que el artículo 12.3.b) LIS se refiere únicamente a las actividades de I+D, quedando excluidas las actividades de IT. Parece claro que el legislador ha convenido en excluir deliberadamente la innovación tecnológica de este incentivo fiscal, porque la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, que data del año 2014 como es sabido, hubiera sido una buena oportunidad –una más- para extender el régimen de libertad de amortización y amortización acelerada a las actividades de IT, proporcionándolas un importante impulso, y no lo ha hecho.

Cuarta. La inclusión de los edificios afectos a las actividades de I+D en el régimen de libertad de amortización, régimen del que ahora están expresamente excluidos por el artículo 12.3.b) LIS, supondría un incentivo importante para el apoyo y la promoción de las actividades de I+D. El legislador también ha tenido la oportunidad de modificar y extender este régimen a los edificios y no lo ha hecho, como si lo ha hecho la Comunidad Foral Navarra<sup>128</sup>, donde se permite amortizar libremente los edificios en la parte que se halle afecta a las actividades de I+D.

---

<sup>128</sup> Téngase en cuenta que, como se apuntó en el Capítulo 4, apartado primero, de este trabajo, en España, junto al régimen común del IS regulado por la LIS, existen determinados territorios forales con su propia regulación del IS. Pues bien, en Navarra, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades regula la Libertad de amortización en su artículo 18 y dispone literalmente por lo que aquí importa: “1. Podrán amortizarse libremente: a) Los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de investigación y desarrollo de forma exclusiva y permanente. Los **edificios** podrán amortizarse libremente en la parte que se halle afecta a las actividades de investigación y desarrollo.”

#### 4.2.2.2. “INNOVATION BOX”

Considera GIL GARCÍA que adquieren cariz de importancia tanto la promoción de la inversión en procesos de innovación tecnológica como la explotación de los resultados que aporten las actividades de I+D+i<sup>129</sup>, lo que es debido, siguiendo su tesis, a que la ausencia de incentivos puede derivar en un bajo registro de patentes, además de en una baja comercialización de nuevos productos.

El artículo 23 LIS dispone un incentivo fiscal que opera en la base imponible, con el que es posible que determinadas rentas derivadas de activos intangibles, cumpliendo toda una serie de requisitos, se reduzcan considerablemente antes de ser integradas en la base imponible<sup>130</sup>. Gracias a este incentivo fiscal la empresa que ha asumido la creación del activo intangible puede disfrutar de un importante ahorro fiscal, tal y como destaca CÁMARA BARROSO<sup>131</sup>.

La reducción legal prevista es, en síntesis, la siguiente<sup>132</sup>:

---

<sup>129</sup> GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 336. Coincide en este aspecto con CASAS AGUDO, J.: “El régimen español del *patent box* su adecuación al enfoque del nexo de la OCDE”, ob. cit., p.110.

<sup>130</sup> Téngase en cuenta que, como ya se apuntó en el Capítulo 4, apartado primero, en España, junto al régimen común del IS regulado por la LIS, existen determinados territorios forales con su propia regulación del IS. Así pues, la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa regula en su artículo 37 la reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial. Del mismo modo, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya recoge la reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial en su artículo 37. También en su artículo 37 recoge la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava la reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial. Por último, en Navarra, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece una reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial en su artículo 39.

<sup>131</sup> CÁMARA BARROSO, M.: “Actividades de I+D+i, *Spin-off* e impuesto sobre sociedades” *Crónica Tributaria*, nº 152/2014, p. 124.

<sup>132</sup> Literalmente, el vigente artículo 23 LIS dispone, en sus apartados 1 y 2:

“1. Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de

Porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente:

- En el **numerador**: los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30%, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el **denominador**: los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

---

*investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:*

*a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.*

*b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.*

*En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.*

*La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas. A efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles a que se refiere el párrafo primero de este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.*

*2. A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.*

*En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1”.*

La vigente redacción del artículo 23 LIS es fruto del artículo 68 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018<sup>133</sup>, y se justifica en el apartado VII de su Preámbulo como sigue: *“En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se modifica la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles y su régimen transitorio, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como «patent box», en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado «nexus approach» (criterio del nexco) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional”*.

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 23 LIS, serán objeto de dicha reducción *“[l]as rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D e IT, y software avanzado registrado que derive de actividades de I+D. [...] La reducción también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de tales activos intangibles, siempre y cuando se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas”*.

De acuerdo con el apartado 5 del mismo precepto legal, *“[e]n ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1”*.

---

<sup>133</sup> BOE nº 161, de 4 de julio de 2018.

El Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades destaca en un reciente informe que el régimen del vigente artículo 23 LIS ha cobrado importancia entre otras nuevas formas de estímulo a la I+D+i<sup>134</sup>.

La gran cantidad de modificaciones del texto legal dificulta el estudio del incentivo fiscal que obliga a hacer referencia al origen de éste. Aunque su actual configuración es novedosa, en cuanto que su aplicación exige que las patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos “*deriven de actividades de I+D e IP*”, y el *software* avanzado registrado “*derive de actividades de I+D*”, el incentivo fiscal no lo es en absoluto, porque fue introducido en el TRLIS por la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, condicionando su aplicación efectiva, como se lee en la disposición adicional novena de dicha Ley 16/2007, a su previa declaración de compatibilidad con el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea<sup>135</sup>, ante las dudas que suscitaba su posible consideración como una ayuda de Estado prohibida. El 13 de febrero de 2008, la Comisión Europea concluyó “*que el régimen tributario español es una medida no selectiva y por lo tanto no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE*”<sup>136</sup>.

En referencia a su inicial configuración legal<sup>137</sup>, PEREZ POMBO sostuvo: “*Este incentivo fiscal sigue siendo un gran desconocido con escasa aplicación práctica. La brevedad del artículo 23*

---

<sup>134</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación (2019): “*Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+i, y para bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social del personal que se dedica en exclusiva a dichas actividades*”, ob. cit., p. 10.

<sup>135</sup> Textualmente decía: “*La aplicación efectiva de lo dispuesto en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario*”.

<sup>136</sup> Comisión Europea, Bruselas, 13.II.2008 C (2008) 467 final. “Asunto: Ayuda de Estado n° N480/2007-España. Reducción del impuesto sobre activos intangibles”, p. 5.

Fuente: [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/221657/221657\\_784711\\_33\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/221657/221657_784711_33_2.pdf)

<sup>137</sup> El artículo 23 TRLIS disponía entonces:

“*1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:*

*LIS ha provocado que, en los últimos años, los sujetos pasivos recurriesen con cierta asiduidad al órgano consultivo de la Dirección General de Tributos en demanda de aclaraciones e interpretación de los ambiguos conceptos empleados*”<sup>138</sup>.

La complejidad jurídica de la configuración de este y de otros incentivos fiscales previstos en la norma parece justificar el gran número de consultas tributarias, la sensación de inseguridad jurídica en su aplicación y el temor a eventuales inspecciones fiscales.

No está lejos de ese diagnóstico la justificación ofrecida por el apartado II del Preámbulo de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, para la nueva redacción dada por su artículo 26 al artículo 23 TRLIS; a saber: “*Asimismo, se modifica el régimen fiscal aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en coherencia con el existente en países de nuestro entorno. En este sentido, se pretende que el incentivo recaiga sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo,*

---

a) *Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.*

b) *Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.*

c) *Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.*

d) *Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.*

e) *Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.*

2. *La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.*

3. *Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.*

4. *Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.*

5. *En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1”.*

<sup>138</sup> PEREZ POMBO, E.: “Una revisión del Patent Box Español. Un incentivo fiscal olvidado”, *Revista CEF Gestión*. CEF, núm.173, 2013, p. 53.

*evitando posibles supuestos de desimposición no deseados por la norma. Se amplía, por otra parte, la aplicación del régimen fiscal, para los activos que se generen en la entidad cedente de forma sustancial y para los supuestos de transmisión de los activos intangibles. Por último, en aras a proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo, se podrán solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos que versen sobre la calificación de los activos como válidos a efectos de este régimen fiscal así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos”.*

Para entender esto último no se olvide que, con el propósito de precisar el concepto específico de “**activo intangible**” a estos efectos, la DGT se vio obligada a aclarar ya en la temprana contestación a la consulta tributaria V1299-08, que como “*la normativa fiscal no establece un concepto específico de activo intangible, se consideran válidos los criterios fijados en la norma contable*”, y que, “[p]or tanto, los gastos de investigación y desarrollo podrán figurar contabilizados como gastos del ejercicio o proceder a su activación por la entidad que los lleve a cabo de acuerdo con los criterios contables señalados. Este hecho, sin embargo, no afecta a su calificación como activos intangibles en la medida en que se cumple la definición de activo anteriormente señalada”<sup>139</sup>.

En fin, el artículo 23 LIS fue objeto de otra modificación más, antes de tener su redacción actual, la operada por el artículo 62 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016<sup>140</sup>, con la siguiente justificación: “*En el Impuesto sobre Sociedades se introduce una modificación en la forma de cálculo del incentivo fiscal de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el denominado internacionalmente «patent box», con el objeto de adaptarla a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE*” (apartado VII del Preámbulo).

---

<sup>139</sup> Criterio que ha mantenido en las posteriores consultas V1714-13, V1153-14 y V0522-15.

<sup>140</sup> BOE nº 260, de 30 de octubre de 2015.

### a) Contenido del “*Patent o Innovation Box*”

Siguiendo a CASAS AGUDO el régimen de *patent box* (también conocido como *innovation box*) constituye, en términos generales, un régimen por el que se incentivan fiscalmente, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, las rentas derivadas de la cesión o el uso de la explotación de ciertos activos intangibles (patentes, planos, fórmulas o procedimientos secretos, *know-how*, etc.)<sup>141</sup>.

El objeto de esta reducción viene dado:

En sentido **positivo**, conforme al artículo 23.1 LIS, por las rentas positivas<sup>142</sup> derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o la transmisión, de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D e IT, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de I+D.

En sentido **negativo**, conforme al artículo 23.5 LIS, por la exclusión de las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, o de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

---

<sup>141</sup> CASAS AGUDO, J.: “El régimen español del *patent box* su adecuación al enfoque del nexo de la OCDE”, ob. cit., p. 110.

<sup>142</sup> El artículo 23.2 LIS aclara que, “a efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible”.



El apartado 2 del artículo 23 LIS precisa que “[e]n caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1”, y que “[l]o dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1”.

### **b) Ámbito subjetivo**

Entiende acertadamente GIL GARCÍA, que el artículo 23 LIS regula “una reducción en la base imponible abierta a todas aquellas entidades que cumplan una serie de requisitos establecidos en dicho precepto. En principio, pues, existe accesibilidad total a este régimen dado que cualquier sujeto pasivo del IS puede beneficiarse del “patent box”<sup>143</sup>.

Cualquier contribuyente del Impuesto sobre Sociedades que reúna los requisitos del precepto puede aplicar la reducción del artículo 23 LIS, con independencia de su tamaño, estructura o del sector en que opere. De hecho, esta es una de las razones o fundamentos que amparan la compatibilidad de este incentivo fiscal con el ordenamiento comunitario, tal y como destaca PÉREZ POMBO<sup>144</sup>.

Recuérdese ahora la extensión de todos los incentivos fiscales dispuestos en el Impuesto sobre Sociedades para las actividades de I+D+i a los contribuyentes del IRPF que realizan actividades económicas y a los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en el territorio español, que ha sido examinada en este mismo Capítulo 4 del trabajo.

---

<sup>143</sup> GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 396.

<sup>144</sup> PEREZ POMBO, E.: “Una revisión del Patent Box Español. Un incentivo fiscal olvidado”, ob. cit., p. 60.

### c) Requisitos objetivos

Siguiendo a PÉREZ POMBO, una vez analizado el ámbito de aplicación, para poder optar por esta reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos que dispone el propio artículo 23 LIS:

*“a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario”.*

Sobre este primer requisito la DGT entendió, en la consulta tributaria V0252-09, de 12 de febrero de 2009, que *“la cesión se debe materializar en un contrato en el que se delimite la cesión del activo de otras prestaciones o cesiones a las que no le sea aplicable esta reducción”*, y en la consulta tributaria V3426-15, de 17 de noviembre de 2015, que la inclusión en el contrato de una cláusula de exclusividad no impide aplicar el incentivo.

*“b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas”.*

Se trata de otro requisito de obligado cumplimiento establecido por legislador que viene determinado por el hecho de que el cesionario no puede ser residente en un paraíso fiscal. Esta configuración legal busca a través de este requisito que tales sujetos no se beneficien del incentivo fiscal.

*“c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos”.*

La DGT ratificó en la consulta tributaria V2805-15, de 28 de septiembre de 2015, que *“tratándose de un contrato de naturaleza mixta, el artículo 23 LIS, exige diferenciar de forma expresa, en el citado contrato la contraprestación correspondiente a cada una de las prestaciones objeto del contrato”.*

*“d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión”.*

Con este último requisito lo que el legislador exige al contribuyente que pretenda aplicar este beneficio fiscal es que cuente con los medios e información suficiente para que la Administración en su actividad de comprobación pueda verificar el cumplimiento de los requisitos de aplicación de este.

Es importante destacar, como señala PÉREZ POMBO que, *“para la aplicación de la reducción no se puede distinguir ningún ámbito territorial, de tal manera que el desarrollo efectivo de los activos intangibles puede ser efectuado por la propia empresa en España o en el extranjero, o encomendando a terceros países independientemente de si están establecidos en el territorio español o en un tercero”*.<sup>145</sup>

A modo de colofón, cabe entender que el *“Patent Box”* es un interesante incentivo fiscal que, junto con el resto de las ayudas e incentivos fiscales a la I+D+i, trata de apoyar no solo el desarrollo de estas actividades, sino también su futura explotación, el intercambio efectivo o la circulación de intangibles<sup>146</sup>. Además, como apunta DE HARO IZQUIERDO, el régimen del *patent box* sirve para dinamizar el intercambio de conocimiento generado como consecuencia de la inversión en activos intangibles<sup>147</sup>. En suma, se puede decir que el régimen del artículo 23 LIS cobra importancia entre las nuevas formas de estímulo a la I+D+i<sup>148</sup>.

---

<sup>145</sup> En este sentido, PEREZ POMBO, E.: “Una revisión del *Patent Box* Español. Un incentivo fiscal olvidado”, ob. cit., p. 62; y en parecidos términos CASAS AGUDO, J., “El régimen español del *patent box* su adecuación al enfoque del nexo de la OCDE”, ob. cit., p.110.

<sup>146</sup> PEREZ POMBO, E.: “Una revisión del *Patent Box* Español. Un incentivo fiscal olvidado”. ob. cit., pp. 63 a 64.

<sup>147</sup> DE HARO IZQUIERDO, M.: “Régimen fiscal del *patent box*”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2010, p. 7.

<sup>148</sup> Ministerio de Ciencia e Innovación (2019): “*Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+i, y para bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social del personal que se dedica en exclusiva a dichas actividades*”, ob. cit., p. 10.

### 4.3. CUOTA DEL TRIBUTO

Las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para promover la realización de las actividades de I+D e IT se recogen, como se ha expuesto en apartados anteriores, en el artículo 35 LIS.

El precepto, que forma parte del “Capítulo IV. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, del “Título VI. Deuda tributaria” LIS, permite examinar separadamente las deducciones previstas por la realización de actividades de I+D y para la realización de actividades de IT.

Siguiendo a GIL GARCÍA<sup>149</sup>, cuando hablamos de deducciones en la cuota del impuesto (o crédito fiscal) nos referimos a la posibilidad de deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D+i de la cuota íntegra. Señala RAMOS PRIETO que el artículo 35 LIS traza una línea divisoria entre la investigación y desarrollo, por un lado, y la innovación tecnológica, por otro, como dos conceptos diferenciados.

Parece asumirse que, desde un punto de vista teórico, se traten de actividades empresariales bien delimitadas, si bien, desde un prisma técnico y económico, no son incompatibles entre sí, toda vez que cabe la posibilidad de que las actividades de I+D den lugar a un producto o proceso productivo nuevo que sea susceptible de encajar en la noción de innovación tecnológica.

Pese a ello, no resultan acumulables las deducciones en la cuota por los dos conceptos respecto de un mismo gasto o inversión, de manera que el sujeto pasivo deberá elegir cuál de ellas se ajuste mejor a sus propios intereses<sup>150</sup>.

---

<sup>149</sup> GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, ob. cit., p. 345.

<sup>150</sup> RAMOS PRIETO, J.: “Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismos de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su regulación legal”, ob. cit., p. 203.

### 4.3.1. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

La deducción en la cuota por la realización de actividades de I+D será practicada por la entidad que realiza materialmente la actividad de I+D, salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, tal y como refleja se lee en consulta tributaria V2762-15, de 24 de septiembre de 2015<sup>151</sup>, o de un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente en territorio español, cabría añadir.

Por tanto, siguiendo a GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, cuando una entidad paga por la realización de actividades consideradas como investigación, incluso a otra entidad vinculada, adquiriendo la titularidad o derecho sobre los resultados obtenidos, se podrá practicar la deducción por los gastos efectuados<sup>152</sup>, tal y como se desprende de la consulta tributaria V2213-14, de 8 de agosto de 2014<sup>153</sup>.

Empero, la entidad que realiza materialmente la actividad de I+D, facturándola a otra entidad, ya no incurre en gastos de investigación y desarrollo propios, sino que con dicha actividad obtiene ingresos de su explotación y, consecuentemente, no tendrá derecho a practicar ninguna deducción por actividades de I+D, ni sus gastos por el personal investigador serán susceptibles de servir para la aplicación de una deducción adicional, tal y como se lee en la consulta tributaria 0777-00, de 5 de abril del 2000.

Otro supuesto distinto, como dice GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, es el de una entidad residente realice las actividades de I+D por encargo de una entidad no residente, y, por tanto, que no sea contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, siempre que tampoco

---

<sup>151</sup> “La aplicación de la mencionada deducción está condicionada a la realización efectiva de las actividades de investigación.”

<sup>152</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, ob. cit., p. 204.

<sup>153</sup> “La deducción será practicada por la propia entidad que realiza materialmente la actividad de I+D+i, salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este último supuesto, será sujeto pasivo del Impuesto que haya efectuado el encargo quien pueda practicar la deducción, en lugar de la entidad que materialmente desarrolla la actividad”.

actúe en España a través de establecimiento permanente, en cuyo caso será la entidad española la que tenga derecho a practicar la deducción<sup>154</sup>.

Ha de tenerse en cuenta, finalmente, que las actividades de I+D sólo darán derecho a la deducción si han sido efectuadas en España, en cualquier otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo [“EEE”, en adelante]<sup>155</sup>.

El siguiente cuadro esquematiza el régimen descrito<sup>156</sup>:

<b>ENTIDAD QUE ENCARGA EL PROYECTO DE I+D</b>	<b>ENTIDAD QUE REALIZA EL PROYECTO DE I+D</b>	<b>ENTIDAD QUE OSTENTA EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 35.1 LIS</b>
Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España	Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España	Entidad que encarga el proyecto de I+D
Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España	No residente en territorio español sin establecimiento permanente en España	Sólo hay derecho a deducción si el proyecto de I+D se realiza en España, UE o EEE
No residente en territorio español sin establecimiento permanente en España	Residente en territorio español o no residente con establecimiento permanente en España	Entidad que realiza el proyecto de I+D

Dentro de este mismo apartado del trabajo se van a analizar la cuantificación de la base de deducción y el cálculo de la deducción en la cuota por la realización de actividades de I+D.

<sup>154</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, ob. cit., p. 205.

<sup>155</sup> El artículo 35.1.b) LIS establece, en lo ahora importa:

*“Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades?”.*

<sup>156</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 78.

#### 4.3.1.1. BASE DE LA DEDUCCIÓN

El artículo 35.1.b) LIS establece, en su **primer inciso**, que la base de la deducción en cuota por actividades de I+D: *“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 intangible excluidos los edificios y terrenos.”*

Esta declaración general sobre la base de la deducción permite distinguir, a efectos de su deducibilidad, entre el importe de los gastos de I+D y el importe de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Se trata de una distinción importante, como dice ALONSO MURILLO, porque los porcentajes de estos importes que dan derecho a deducción en la cuota son diferentes<sup>157</sup>.

El **segundo inciso** de la letra b) del artículo 35.1 LIS señala que *“[s]e considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, 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 éstas, constando específicamente individualizados por proyectos”*.

El **tercer inciso** de la letra b) del artículo 35.1 LIS dispone, por su parte, que *“la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo”*.

Según ALONSO MURILLO los gastos realizados por el sujeto pasivo para formar parte de la base de la deducción deben cumplir los siguientes requisitos:

---

<sup>157</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p.74.

## **1. Responder al concepto fiscal de I+D**

Con independencia de que los gastos hayan sido o no contablemente activados. La DGT ha interpretado en consulta tributaria V0059-01, de 10 de julio de 2001 que, en caso de afectación parcial de bienes del inmovilizado a actividades de I+D, *“solamente se computará como gasto por la realización de actividades de investigación y desarrollo, la parte de la amortización de tales bienes que corresponda a la depreciación efectiva de los mismos por el tiempo de utilización en esas actividades dentro del periodo impositivo”*. No forma parte de la base de la deducción, lógicamente, el importe amortizado en exceso sobre la amortización contabilizada, como resultado de la libertad de amortización o de la amortización acelerada prevista en el artículo 12.3 LIS.

## **2. Estar directamente relacionados con las actividades y aplicarse efectivamente a su realización:**

No pudiéndose aplicar la deducción sobre los gastos indirectos, como son los de estructura general de la empresa o los financieros.

## **3. Constar efectivamente individualizados por proyectos:**

La individualización de los gastos incurridos en cada uno de los proyectos implica concretar conceptos e importes, siendo posible determinarlos por cualquier método racional y presentarlos en cualquier formato.

El **cuarto inciso** de la letra b) del artículo 35.1 LIS prevé, como se ha visto en el anterior subapartado de este trabajo, que *“[L]os gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo”*.

El **quinto inciso** de la letra b) del artículo 35.1 LIS aclara que *“[i]gualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades”*.

En esta línea se debe recordar la sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, *Comisión/España* (C-248/06; ECLI:EU:C:2008:161), que falló *“Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la*



*libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*<sup>58</sup>, porque motivó el otorgamiento del mismo trato a las actividades de I+D realizadas en España que a la realizadas en cualquier otro Estado miembro de la UE o del EEE, para hacer compatible el incentivo fiscal con las libertades de establecimiento y la libre prestación de servicios. Algo lógico pues este incentivo y cualquier otro que se establezca deben respetar las libertades comunitarias.

El **sexto y último inciso** de la letra b) del artículo 35.1 LIS señala que “[l]as inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento”. Por tanto, viene a aclarar, para las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de I+D, que sólo cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento podrá ser aplicada esta deducción.

No estorba para cerrar este apartado hacer referencia a la RICAC 2013, que fue objeto de estudio en el Capítulo 4, apartado segundo, del trabajo, porque de su Norma sexta cabe inferir que los gastos e inversiones en I+D elegibles para la deducción son, principalmente, los siguientes: (i) gastos del personal investigador aplicado a actividades de I+D; (ii) material fungible; (iii) inversión en elementos de inmovilizado material e intangible (excepto edificios y terrenos); (iv) amortización de los elementos de inmovilizado material e intangible; colaboraciones externas, y (v) otros gastos debidamente individualizados y adscritos al proyecto de I+D.

---

<sup>58</sup> Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, *Comisión/España* (C-248/06; ECLI:EU:C:2008:161).

### 4.3.1.2. PORCENTAJE DE APLICACIÓN

Los porcentajes de deducción aparecen contemplados en apartado c) del 35.1 LIS, primero para los gastos de I+D y después para las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Literalmente, el precepto fija los siguientes porcentajes:

*“c) Porcentajes de deducción:*

*1.º El 25% 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 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.*

*Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.*

*2.º El 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.*

Porcentajes de deducción que, con ánimo de facilitar su comprensión, convengo en sintetizar en este cuadro<sup>159</sup>:

Gastos I+D periodo impositivo	25%
Exceso media dos años anteriores	42%
Gastos de personal investigador	17%
Elementos de inmovilizado material	8%

<sup>159</sup> Fuente: Elaboración propia.

Vista la tabla de deducciones y porcentajes de aplicación conviene distinguir para su análisis entre los gastos de I+D y las inversiones en inmovilizado afecto exclusivamente a actividades de I+D.

- **Gastos**

El porcentaje general de la deducción es, como se ha visto, del 25% de los gastos de I+D efectuados en el periodo impositivo. La DGT interpretó en la consulta tributaria V0268-98, de 18 de febrero, que “*la deducción de la cuota íntegra por la realización de actividades de investigación y desarrollo... se practica por los gastos en que se haya incurrido con el mencionado fin durante el ejercicio... con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación*”.

Según el segundo inciso del 35.1.c) LIS, si los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en el periodo impositivo son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores se aplicará el 25% hasta dicha media y el 42% sobre el exceso.

Entienden, entre otros, ALONSO MURILLO<sup>160</sup> y GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ<sup>161</sup>, que se prima así el esfuerzo inversor sostenido en la realización de actividades de I+D.

El cálculo de los gastos en los dos años anteriores puede originar una serie de dudas que conviene aclarar:

- **¿Qué gastos deben ser considerados como tales cuando se haya modificado el concepto tributario de gastos de I+D, sólo los que respondían al vigente en los dos años anteriores o todos los que respondan al vigente en el periodo impositivo?**

---

<sup>160</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 80.

<sup>161</sup> GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*, ob. cit., p. 206.

Según MARTÍN FERNÁNDEZ, la comparación entre los gastos realizados en el periodo impositivo y los gastos realizados en los dos años anteriores debe hacerse en término homogéneos, por lo que habrá de tomarse el nuevo concepto para medir el gasto<sup>162</sup>.

- **¿Cómo deben ser comparadas las cantidades gastadas en I+D en el periodo impositivo y en los dos años anteriores, por su importe total o minorando las subvenciones concedidas para ese fin en el periodo impositivo?**

La DGT ha interpretó en consulta tributaria no vinculante 1468-97, de 2 de julio de 1997, que *“la finalidad de esta concepción de la deducción que permite la aplicación de un mayor porcentaje de deducción respecto a los incrementos de estos gastos en relación con los realizados en los años anteriores es la de primar más los incrementos en el esfuerzo inversor. El esfuerzo inversor es el gasto asumido por la entidad, es decir, el gasto realizado minorado en el importe financiado mediante la subvención. Por tanto, a los efectos de determinar el importe que tendrá derecho a cada uno de los porcentajes de deducción, es preciso considerar los gastos una vez minorados en el 65% del importe de la correspondiente subvención [en el 100% habría que entender ahora] y realizar después el promedio de los mismos en los dos años anteriores, en base al cual se determinará el importe del exceso de los gastos del ejercicio sobre el citado promedio.”*

Aunque se trata de una interpretación lógica, habida cuenta de que lo relevante es el esfuerzo inversor realizado por el contribuyente, también cabe entender, como hace MARTÍN FERNÁNDEZ, que el precepto obliga a comparar los “gastos efectuados” y que la reducción por la percepción de subvenciones no da lugar a la fijación de los “gastos efectuados” sino de la base de la deducción<sup>163</sup>. Opinión esta última que se puede seguir

---

<sup>162</sup> Trabajo citado en ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i*, ob. cit., p. 80; a saber: MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.), *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, La Ley, Madrid, 2000, p. 107.

<sup>163</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “*Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*”, ob. cit., p.107. Citado en ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 81.

defendiendo con el vigente artículo 35.1.b) LIS, en cuyo segundo inciso dispone, como se ha visto, que “[l]a base de a deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.”

- **¿Deben ser tenidos en cuenta todos los gastos de I+D realizados en los periodos impositivos que se hayan producido en los años anteriores o sólo los realizados en los dos últimos periodos impositivos?**

Aunque el periodo impositivo del IS coincide habitualmente con el año natural, ni siempre el ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural ni tampoco el periodo impositivo tiene siempre una duración anual. En tales casos deberá calcularse la media de los gastos de I+D realizados en todos los periodos impositivos producidos en los dos años anteriores<sup>164</sup>.

- **¿Qué porcentaje deben aplicar las entidades que aplique por primera vez la deducción por la realización de las actividades de I+D?**

En la consulta tributaria vinculante V2027-07, de 26 de septiembre de 2007, la DGT interpretó que el primer año procede aplicar el 42% porque la media de los dos años anteriores es cero, por lo que el importe total de los gastos en I+D supone un exceso de esa media, y el segundo año el 25% hasta el importe a que ascienda la mitad de los gastos en I+D del primer año, y el 42% sobre los que exceda de ese importe, debido a que los gastos efectuados en el primero de los años a tener en cuenta para calcular la media de los dos años anteriores es cero.

- **Inversiones en inmovilizado afecto exclusivamente**

El porcentaje general de la deducción es del 8% para las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, con exclusión de los inmuebles y terrenos, siempre que

---

<sup>164</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 80.

estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D (primer inciso del número 2º del artículo 35.1 c) del LIS).

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento (último inciso de la letra b) del artículo 35.1 del LIS).

Se trata de una deducción incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo IV de Título VI LIS, tal y como se lee en el artículo 39.4 LIS: “*Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad*”. Es compatible, en cambio, con la deducción por gastos de I+D del número 1º del artículo 35.1.c) LIS.

El tercer y último inciso del número 2º del 35.1.c) LIS indica que “*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 12, que se aplique, fuese inferior*”.

Para concluir este apartado son precisas dos consideraciones:

Primera. La vigente LIS permite, a través del artículo 35, incentivar especialmente a las empresas que intensifican sus gastos en I+D, así como a aquellas empresas que invierten en activos asignados en exclusiva a actividades de I+D. La configuración legal de este incentivo propone un instrumento que facilita la financiación de las actividades de I+D. Sin embargo, la legislación presenta cierta complejidad y sensación de inseguridad jurídica, que puede ser minimizada documentando correctamente las actividades efectuadas y argumentando los criterios utilizados para la calificación de las mismas como I+D. En esta línea no estorba señalar que la figura de los informes motivados, prevista en el artículo 35.4 LIS, aun sin ser estos obligatorios, permite a la empresa reducir esa sensación de inseguridad jurídica que se desprende del texto legal y adquirir la certeza de que la Administración tributaria no cuestionará la aplicación de estos incentivos.

Segunda. Como se adelantó en el Capítulo 4, apartado primero, de este trabajo, las deducciones en la cuota por la realización de actividades de I+D presentan unos porcentajes de aplicación superiores en los territorios forales que los previstos en el régimen común. De este modo Navarra y los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya gozan de unos porcentajes más altos para la promoción de estas actividades de I+D en la cuota del IS<sup>165</sup>.

---

<sup>165</sup> Téngase en cuenta que, como ya se apuntó en el Capítulo 4, apartado primero, de este trabajo, en España, junto al régimen común del IS regulado por la LIS, existen territorios forales con su propia regulación del IS. La Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de **Guipúzcoa** regula en su artículo 62 la deducción por la realización de actividades de I+D y establece un porcentaje de deducción del **30%** por los gastos en el periodo impositivo por ese concepto. En el caso de que los gastos realizados en la realización de actividades de I+D en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje del 30% anterior hasta dicha media, y el **50%** sobre el exceso respecto de esta. Por otro lado, además se podrá practicar una deducción adicional del **20%** del importe de determinados gastos del periodo, así como el **10%** de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, con exclusión de los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Del mismo modo y con idénticos porcentajes, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de **Vizcaya** recoge la deducción por la realización de actividades de I+D en los artículos 62 y 63, y la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de **Álava** que recoge la deducción por la realización de actividades de I+D en el artículo 62.

Por último, en **Navarra**, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que regula en los artículos 61 y 62 la deducción por la realización de actividades de I+D, establece un porcentaje general de deducción del **40%** de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto, y prevé una deducción adicional de **10%** del importe de determinados gastos del periodo.

## 4.3.2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

El tratamiento de las actividades de I+D+i en el Impuesto de Sociedades alcanza además a las deducciones en la cuota por la realización de actividades de innovación tecnológica o IT. Aunque su regulación se encuentra también en el artículo 35 LIS, como las deducciones por actividades de I+D, esta deducción en la cuota por la realización de actividades de IT está regulada de forma separada.

Este apartado del trabajo tiene por objeto exponer y sintetizar la deducción en cuota por actividades de IT con indicación de la base de deducción y del porcentaje de aplicación.

### 4.3.2.1. BASE DE LA DEDUCCIÓN

El artículo 35.2.b) LIS, en vez de regular específicamente la base de la deducción por actividades de IT, de modo semejante a como lo hace el artículo 35.1.b) LIS para las actividades de I+D, procede a enumerar las actividades cuyos gastos dan derecho a practicar la deducción en la cuota íntegra por la realización de actividades de IT, como sigue:

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

*1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.*

*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, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.*

*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 contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de 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.*”

Siguiendo a ALONSO MURILLO, se puede afirmar que la técnica legislativa empleada es deplorable, porque no parece existir una razón o respuesta técnica capaz de justificar que el artículo 35.2 LIS comience ofreciendo un concepto tributario de IT en su letra a), que sin embargo no delimita las actividades con derecho a la deducción que regula, pues lo hace la letra b)<sup>166</sup>.

Las únicas referencias a la base de la deducción que en realidad recoge el artículo 35.2.b) LIS aparecen en los números 3º y 4º arriba reproducidos.

- En el número **3º**, al establecer que “[n]o darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente” y que “la base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros”.

En palabras de ALONSO MURILLO, “*ambas limitaciones son problemáticas, la primera porque, como dice CALVO VERGEZ, puede impedir la deducción sin un motivo suficiente pues resulta habitual en los grupos empresariales que las actividades de IT se centralicen en una de las empresas del grupo y se distribuyan sus costes entre todas ellas y, la segunda, porque no aclara como proceder cuando las cantidades satisfechas superan el millón de euros*”<sup>167</sup>.

En el caso en que las cantidades abonadas por la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños superen el millón de euros, excluidas las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas, se debe entender<sup>168</sup>:

---

<sup>166</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 86.

<sup>167</sup> ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 86.

<sup>168</sup> Véase CALVO VERGEZ, J.: “La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial, ob. cit., p. 91. Citado

- Que la deducción por actividades de IT es aplicable sobre la base máxima permitida, es decir, un millón de euros.
  - Que las cantidades satisfechas por encima de la base máxima de deducción no integrarán la base de deducción por este concepto en los ejercicios fiscales siguientes.
  - Que habrá de tenerse en cuenta la duración del ejercicio fiscal para calcular las cantidades satisfechas cuando el periodo impositivo sea inferior al año natural.
- En el número 4º, al disponer “*sin incluir gastos correspondientes a la implantación de dichas normas*”, por lo que cabe entender que no darán derecho a deducción los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas (normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares).

La interpretación en este caso no es problemática como lo era en el apartado 3º: sólo dan derecho a la deducción en cuota los gastos para obtener estas normas de calidad, no los que deriven de su puesta en práctica, realizando los correspondientes ajustes y modificaciones en la empresa.

Se debe insistir aquí, siguiendo a ALONSO MURILLO, en que sólo otorgan el derecho a la deducción los gastos vinculados a alguna de las actividades enumeradas en la letra b) de artículo 35.2. LIS. Por tanto, si la actividad desarrollada por la empresa cumple los requisitos de la definición fiscal genérica de IT de la letra a) de artículo 35.2 LIS, pero no se puede incluir en alguno de los números de su letra b), los gastos que origine no dan derecho a la deducción en cuota por actividades de IT, tal y como se ha manifestado la DGT en la consulta tributaria vinculante V1521-06, de 14 de julio de 2006.

---

en: ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 86.

El **segundo inciso** del 35.2.b) LIS dispone: “*se considerarán gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten efectivamente individualizados por proyectos*”.

Se trata de los mismos requisitos previstos para los gastos de I+D en el artículo 35.1.b) LIS, por lo que deben darse por reproducidas las mismas consideraciones, pero falta la mención a las amortizaciones de los bienes afectos a actividades de IT. La DGT interpreta que “*las inversiones en inmovilizado [...] no forman parte de la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica [...] más sí formará parte de dicha base el gasto correspondiente a la amortización derivada de los elementos patrimoniales directamente afectas a la actividad de diseño e ingeniería industrial*”<sup>169</sup>.

El **tercer inciso** del 35.2.b) LIS dispone: “*Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier otro estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo*”. El **cuarto inciso** del 35.2.b) LIS establece: “*Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier otro estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades*”. Y el **quinto y último inciso** del 35.2.b) LIS preceptúa: “*La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo*”.

El tenor literal de los tres incisos reproducidos no difiere de los correlativos incisos del 35.1.b) LIS, por lo que procede remitir sin más a las consideraciones efectuadas al respecto en el apartado anterior.

---

<sup>169</sup> Consulta tributaria V1521-06, de 14 de julio de 2006.

#### 4.3.2.2. PORCENTAJE DE APLICACIÓN

Para las actividades de IT el artículo 35.2 c) LIS el porcentaje fijado es claro: *“El 12% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto”*.

Sin embargo, merece comentario lo que se lee, hoy, en la versión consolidada de la LIS publicada en el BOE que contiene una deducción en el IS superior al porcentaje general que se acaba de señalar por actividades de IT de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción. Literalmente se dice allí: *“Téngase en cuenta que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción al que se refiere la letra c) será del 25 por ciento para los gastos efectuados en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio. Ref. BOE-A-2020-6621”*.

El legislador, con el objeto de apoyar a las empresas del sector energético y a raíz de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, pretende dar un mayor impulso incentivador a este tipo concreto de actividades de IT, condicionando su aplicación a que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como IT cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en los términos establecidos en la letra a) del artículo 35.4 LIS. Se trata de una medida que afecta positivamente a empresas fabricantes de vehículos y que parece conforme con la regulación de las ayudas de Estado prevista en los artículos 107 y 108 del TFUE y la interpretación que de estos preceptos ha hecho el TJUE.

El porcentaje general de deducción previsto para actividades de IT es más bajo que el establecido para las actividades de I+D, y la lógica de esta circunstancia puede estar, siguiendo a ALONSO MURILLO<sup>170</sup>, en que el legislador considera que estas últimas

---

<sup>170</sup> Confróntese BUSOM, I: *“Aspectos económicos, dentro de la obra colectiva, Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i.”* ob. cit, pp. 124 a 127. Citado en ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 89.

requieren mayor incentivación fiscal que las actividades de IT, por ser superior en ellas el “fallo de mercado” que fundamenta económicamente el incentivo fiscal de unas y otras.

En esta línea y en relación con el falseamiento de la competencia que pueden producir las ayudas estatales a la I+D+i, la Comisión Europea dice: *“Para garantizar la previsibilidad y unas condiciones equitativas, la Comisión aplica intensidades de ayuda máximas para las ayudas de I+D+i, que se establecen en función de tres criterios: i) la proximidad al mercado de las ayudas, como indicador de sus efectos negativos esperados y la necesidad de las ayudas, teniendo en cuenta los potenciales ingresos superiores que pueden esperarse de las actividades subvencionadas; ii) el tamaño del beneficiario como indicador de las dificultades más agudas a las que generalmente se enfrentan las empresas más pequeñas para financiar un proyecto arriesgado, y iii) la intensidad de la deficiencia de mercado, como las externalidades esperadas en cuanto a difusión de conocimientos. Por consiguiente, las intensidades de las ayudas para actividades de desarrollo en innovación deben ser por lo general menores que en el caso de actividades de investigación”*<sup>171</sup>.

Lo expuesto parece justificar que las actividades de IT disfruten de un porcentaje de deducción menor que las actividades de I+D.

No estorba indicar como última consideración, lo adelantado en el Capitulo 4, apartado primero, de este trabajo, que las deducciones en la cuota por la realización de actividades de IT también presentan unos porcentajes de aplicación superiores en los territorios forales que los previstos en el régimen común. De este modo Navarra y los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya gozan de unos porcentajes más altos para la promoción de estas actividades de IT en la cuota del IS<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup> Comunicación de la Comisión: *Marco Comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación*, Documento 2014/C 198/01, Diario Oficial de la Unión Europea de 27 de junio de 2014.

<sup>172</sup> Téngase en cuenta que, como ya se apuntó en el Capítulo 4, apartado primero, de este trabajo, en España, junto al régimen común del IS regulado por la LIS, existen determinados territorios forales con su propia regulación del IS.

La Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de **Guipúzcoa** regula en su artículo 63 la deducción por la realización de actividades de IT y establece una deducción del **15%** para los supuestos previstos en las letras b) y c) del apartado 3 de ese mismo artículo y del **20%** para los supuestos contemplados en las letras a) y d) del mismo apartado. El apartado 3 del artículo 63 dispone literalmente: *“3. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:*

## 4.4. CONFORMIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i que han sido examinados plantean un problema jurídico relevante que ha de ser analizado en este postrero apartado del trabajo: su eventual consideración como ayudas del Estado prohibidas por el Derecho de la UE.

El artículo 107.1 TFUE prohíbe con carácter general, como es sabido, las ayudas del Estado con el objeto de impedir un perjuicio en la competencia dentro del mercado interior<sup>173</sup>. Se entiende que la concesión de ventajas a determinadas empresas afecta a la competencia en el mercado, por lo que se prohíben todas las ayudas de Estado que supongan

---

a) *Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros, y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.*

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, así como la elaboración de muestrarios textiles.*

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 contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.*

d) *Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, ISO 14000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas."*

Del mismo modo y con idénticos porcentajes, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de **Vizcaya** recoge la deducción por la realización de actividades de IT en su artículo 63, y la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de **Álava** que la recoge también en el artículo 63.

Por último, en **Navarra**, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que regula en los artículos 61 y 62 la deducción por la realización de actividades de IT, establece un porcentaje de deducción del **15%** de los gastos efectuados en el periodo impositivo.

<sup>173</sup> Artículo 107.1 TFUE: "Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

una ventaja, en cuanto a trato preferente a determinadas empresas o sectores, que falsee o amenace con falsear la competencia y afecte al mercado interior.

Cierto es, no obstante, que el propio artículo 107 TFUE permite a los Estados miembros un cierto margen de maniobra en aquellos casos que resulte justificable una ayuda de Estado por objetivos políticos globales concretos, en los términos previstos en sus apartados 2 y 3<sup>174</sup>.

Como destaca GARCÍA-CRUCES<sup>175</sup>, el artículo 107.2 TFUE declara compatibles con el mercado interior las ayudas comprendidas en alguna de las categorías que enumera, y el artículo 107.3 TFUE permite declarar compatibles con el mercado interior las ayudas que promuevan alguno de los objetivos enunciados en sus letras. Esta distinta configuración de las excepciones a la prohibición general del artículo 107.1 TFUE hace patente que el artículo

---

<sup>174</sup> Artículo 107.2 y 3 TFUE:

“2. Serán compatibles con el mercado interior:

- a. las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- b. las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- c. las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

- a. las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;
- b. las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- c. las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- d. las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;
- e. las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.”

<sup>175</sup> GARCÍA-CRUCES, J.: *Tratado de derecho de la competencia y de la publicidad*: Tomo I, Tirant lo Blanch Tratados, Valencia, 2014, p. 508.

107.3 TFUE acepta un margen de apreciación mucho mayor del que admite el artículo 107.2 TFUE.

Hechas estas consideraciones iniciales, procede cuestionar la conformidad de los incentivos fiscales a la I+D+i con lo previsto en el artículo 107 TFUE, para lo que resulta fundamental conocer la Comunicación de la Comisión titulada “Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación”, fechada el 27 de junio de 2014<sup>176</sup>.

En el apartado 5 de esa Comunicación de la Comisión se lee que “[l]as ayudas de I+D+i pueden justificarse, fundamentalmente, en virtud del artículo 107, apartado 3, letras b) y c), del Tratado, según el cual la Comisión podrá considerar compatibles con el mercado interior las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o para facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas dentro de la Unión, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común”.

Como se ha visto, la letra b) del artículo 107.3 TFUE se refiere a “las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro”, mientras que la letra c) alude a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

La Sección 4 del “Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación” se dedica a “La evaluación de la compatibilidad de la ayuda de I+D+I”, y en los dos primeros apartados que la integran (apartados 40 y 41) se lee:

“40. Las ayudas de I+D+i pueden ser declaradas compatibles con el mercado interior a efectos del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado cuando, sobre la base de los principios de evaluación comunes expuestos en la Sección 3, permitan incrementar las actividades de I+D+i sin por ello afectar a las condiciones del comercio en medida contraria al interés común”,

y “41. En la presente sección, la Comisión aclara cómo aplicará esos principios de evaluación comunes y, cuando proceda, establece condiciones específicas para regímenes de ayudas y condiciones adicionales para las ayudas individuales sujetas a la obligación de notificación”.

---

<sup>176</sup> Documento 2014/C 198/01, Diario Oficial de la Unión Europea de 27 de junio de 2014.



Conforme a los apartados que siguen, la evaluación de la compatibilidad de la ayuda de I+D+i se basa, en síntesis, en los siguientes principios:

- Contribución a un objetivo bien definido de interés común
- Necesidad de la intervención estatal.
- Idoneidad de la medida de ayuda.
- Efecto incentivador.
- Proporcionalidad de las ayudas.
- Evitar efectos negativos indebidos sobre la competencia.
- Transparencia.

Todos ellos son aspectos que cumplen los incentivos fiscales previstos para las actividades de I+D+i en el ordenamiento jurídico español. Sin perjuicio de lo afirmado, no estorba recordar que, de conformidad con el artículo 26 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>177</sup>, y con el artículo 5 del Reglamento (CE) n° 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento(CE) n° 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE<sup>178</sup>, los Estados miembros deben presentar informes anuales a la Comisión Europea.

Añádase que en el considerando 1 del Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108<sup>179</sup> del TFUE, se lee que “[l]a

---

<sup>177</sup> DOUE-L-2015-81878, n. 248, de 24 de septiembre de 2015, pp. 9 a29.

<sup>178</sup> DOUE-L-2004-81115, n. 140, de 30 de abril de 2004, pp. 1 a 134.

<sup>179</sup> Conviene aquí destacar lo que dispone el artículo 108 TFUE, en sus apartados 3 y 4:

*“3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.*”

*financiación estatal que cumple los criterios del artículo 107, apartado 1, del Tratado constituye ayuda estatal y debe notificarse a la Comisión en virtud del artículo 108, apartado 3, del Tratado. No obstante, de conformidad con el artículo 109 del Tratado, el Consejo podrá determinar las categorías de ayudas que quedan exentas de esta obligación de notificación. De conformidad con el artículo 108, apartado 4, del Tratado, la Comisión podrá adoptar reglamentos relativos a esas categorías de ayudas estatales [...]”, y en la Sección 4 de su artículo 25.1 se dispone: “Las ayudas a proyectos de investigación y desarrollo serán compatibles con el mercado interior a tenor del artículo 107, apartado 3, de Tratado, y quedarán exentas de la obligación de notificación establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el presente artículo y el capítulo P”.*

Lo sumariamente expuesto parece justificar que en la práctica la Comisión venga manteniendo una actitud favorable en la valoración de los incentivos fiscales a la I+D+i, cuyos motivos pueden ser:

- a) Los objetivos de este tipo de ayudas;
- b) Las necesidades de financiación y los riesgos que suelen acarrear las actividades de I+D+i, y
- c) La improbabilidad de que proyectos centrados en actividades muy alejadas del mercado provoquen distorsiones a la competencia y falseen los intercambios.

---

4. *La Comisión podrá adoptar reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado, con arreglo al artículo 109, que pueden quedar exentas del procedimiento establecido en el apartado 3 del presente artículo”.*

## 5. CONCLUSIONES

De la realización del presente trabajo final de grado se desprenden las siguientes conclusiones, siguiendo el mismo orden de exposición que determina el índice:

1. Los incentivos fiscales a las actividades I+D+i en España tienen una justificación jurídica y económica firme. Suponen un claro impulso al tejido empresarial, con una incidencia directa en el aumento de la productividad, en la eficiencia de las empresas y en la creación de empleo. La UE estableció como objetivo a alcanzar en este año 2020 que el gasto medio de I+D de todos los estados miembros represente un 3% de su PIB. En España se evidencia, en la comparación con el resto de los socios europeos, que resulta escasa aún la dedicación de recursos a las actividades de I+D+i. Según los datos de Eurostat, el gasto en I+D+i en España en el año 2018 equivalió a un 1,24% del PIB, mientras que la media europea asciende a un 2,19%. Sin embargo, España sigue siendo uno de los países más desarrollados (Apartado 2.1).
2. Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i como fórmula de incentivación pública gozan de ciertas ventajas como la inmediatez, aplicación generalizada y menor coste de administración frente a las subvenciones. Sin embargo, como inconvenientes presentan, entre otros, que *prima facie* no se sabe con exactitud la reducción que va a suponer de los ingresos tributarios, el planteamiento de complejos problemas interpretativos y la sensación provocada en las empresas de inseguridad jurídica por la falta de unanimidad o de consenso, si se prefiere, en la conceptualización de las actividades de I+D+i (Apartado 2.2).
3. La dificultad definitoria y la diversidad de conceptos sobre las actividades de I+D+i se acentúa cuando trasciende fronteras; en este sentido, la cuestión de los incentivos fiscales hace necesario cierto consenso sobre qué debe entenderse por actividades de I+D+i, así como de un impulso coordinado que responde a que nos encontramos incardinados en el marco de las libertades de circulación de bienes, capitales y personas propio de la UE. Los Manuales de Frascati y Oslo

elaborados por la OCDE suponen, en rigor, un sustrato definitorio firme que puede revelar un cierto consenso internacional acerca de qué actividades se debe considerar como I+D+i. En nuestro país, los conceptos de I+D+i en la legislación española (de ciencia y tecnología, de contabilidad y del impuesto sobre sociedades) son homologables con los de la UE. Los conceptos de I+D+i de los Manuales de la OCDE son utilizados por la Comisión Europea en el Marco Comunitario sobre ayudas estatales de I+D+i, al igual que por la administración tributaria española y los tribunales de justicia. Con ánimo de paliar la sensación de inseguridad jurídica se aprobó en el año 2003 la figura del Informe Motivado Vinculante que, en su virtud, se propuso precisar los requisitos formales y de justificación de los gastos en I+D+i (Apartado 3).

4. La LIS permite a las empresas reducir el coste de la inversión en I+D+i articulando una serie de incentivos que operan tanto en la base como en la cuota del tributo. En lo que refiere al ámbito de aplicación, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, al igual que la Ley Foral Navarra, regulan de forma distinta los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, lo que resulta posible siempre que no contravengan las normas de armonización previstas en las leyes del Concierto y del Convenio, respectivamente, que, en su virtud, establecen entre otras particularidades, porcentajes de deducción más altos que los previstos en el régimen común (Apartado 4.1).
5. Los incentivos fiscales que operan sobre la base imponible del IS permiten aumentar la liquidez de las empresas al rebajar el impuesto directamente. Estos permiten a las empresas deducir de su base imponible un importe del gasto en I+D+i realizado, lo que supone una forma de ahorro fiscal. El tratamiento contable de los gastos por estas actividades predetermina su tratamiento fiscal en la base, lo que justifica la importancia de su estudio en el PGC, el PGC para pymes, las NIC y la resolución del RICAC 2013. La base imponible del IS permite conforme a su vigente regulación ajustes fiscales del resultado contable para incentivar las actividades de I+D+i: la libertad de amortización, la amortización acelerada y el régimen del *innovation box* (Apartado 4.2).

6. La libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D, y la amortización acelerada para los edificios afectos a las actividades de I+D, suponen un importante incentivo fiscal consistente en diferir el IS, al anticipar temporalmente la deducibilidad de las amortizaciones contables. Se trata de dos incentivos fiscales a la realización de actividades de I+D claramente separables, pues la libertad de amortización permite amortizar fiscalmente la cantidad que libremente se decida de la que como máximo puede ser amortizable, mientras que la amortización acelerada se refiere a un régimen de depreciación que permite amortizar el coste de un activo, a efectos fiscales, a una velocidad mayor que la verdadera depreciación económica, por lo que permite una amortización fiscal más rápida que la amortización contable. Las actividades de IT quedan excluidas de este incentivo, pese a que no haberlas excluido podría haberles proporcionado un gran impulso (Apartado 4.2).
  
7. Tanto la promoción de la inversión en proyectos como la explotación de los resultados que aporten las actividades de I+D+i pueden ser susceptibles de beneficiarse de algún tratamiento fiscal especial. El régimen del *innovation box* que dispone el artículo 23 opera en la base imponible del IS y permite a cualquier sujeto pasivo del IS, el cual haya asumido la creación de un activo intangible, que determinadas rentas derivadas de la cesión o uso y transmisión de ese activo intangible, siempre que cumplan los requisitos exigidos, se integren en la base imponible hasta únicamente un 40% de su importe, lo que evidencia un relevante ahorro fiscal. Se trata de un incentivo aplicable cuando el esfuerzo inversor en actividades de I+D+i comienza a generar ingresos, de modo que resulta muy interesante para las empresas la explotación de los resultados. Parece asumirse que nos encontramos ante un incentivo fiscal desconocido y de escasa aplicación práctica por el momento. Ello debido, quizá, a la mutabilidad del tenor del artículo 23 LIS desde que se introdujo en el ordenamiento jurídico-tributario español en 2008, lo que ha generado y provocado un gran número de aclaraciones por la DGT en sus respuestas a las consultas tributarias vinculantes que se le han ido formulando (Apartado 4.2).

8. Junto a los incentivos fiscales que operan en la base del IS encontramos otros que permiten deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D+i de la cuota íntegra. La deducción por actividades de I+D que podrá ser practicada por entidad que realiza la actividad (salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del IS o del IRNR con establecimiento permanente en España), permite deducir el importe de los gastos que respondan al concepto fiscal de I+D, que estén directamente relacionados con las actividades aplicándose efectivamente en su realización y consten efectivamente individualizados por proyectos. El porcentaje general de la deducción del 25% se practica por los gastos en que se haya incurrido con el mencionado fin durante el ejercicio, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación. La aplicación de un mayor porcentaje de deducción (42%) respecto a los incrementos de los gastos en I+D en relación con los realizados de los dos años anteriores persigue primar los incrementos en el esfuerzo inversor. Resulta interesante también a efectos prácticos, la deducción del 17% por personal investigador, y la del 8% por las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible compatible también con la deducción por gastos de I+D (artículo 35.1 c) 1º) (Apartado 4.3).

9. Otro de los incentivos fiscales que permiten deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D+i de la cuota íntegra es la deducción prevista por la realización de actividades de IT. El artículo 35.2 c) LIS enumera las actividades cuyos gastos dan derecho a practicar la deducción en la cuota íntegra del IS cuya técnica legislativa es deplorable, porque comienza ofreciendo un concepto tributario de IT que no delimita las actividades con derecho a la deducción que regula. El porcentaje de deducción para estas actividades es del 12% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto que, aún siendo superior al establecido con anterioridad (10%), es más bajo que el establecido para las actividades de I+D, debido a que es superior en estas el “fallo de mercado” que fundamenta económicamente el incentivo fiscal de las actividades de I+D+i. Por razones coyunturales, ha de entenderse, el artículo 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica, titulado “*Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción*”

*en la cadena de valor de la industria de la automoción*”, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, establece que dicho porcentaje de deducción será del 25% para los gastos efectuados en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes; condiciona, no obstante, la aplicación de esta deducción a que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como IT cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en los términos establecidos en la letra a) del artículo 35.4 LIS (Apartado 4.3).

10. Los incentivos fiscales examinados muestran jurídicamente conformidad con el Derecho de la UE, con fundamento en los artículos 107.2 y 3 del TFUE. Sabido es que el principio de incompatibilidad con el Derecho de la UE de las ayudas de Estado que emana del artículo 107.1 TFUE no es absoluto. El artículo 107.2 TFUE permite una serie de medidas que, aunque distorsionan la competencia, resultan compatibles con el mercado interior. Y el artículo 107.3 TFUE permite declarar compatibles con el mercado interior las ayudas destinadas a financiar la realización de un proyecto de importante interés común europeo. Pues bien, las actividades de I+D+i gozan de fundamento legal para amparar su conformidad con el Derecho de la UE al beneficiar las ventajas obtenidas a través de estos proyectos, bien al total de la Unión o bien a un número significativo de Estados miembros (Apartado 4.4).

No quisiera finalizar este trabajo sin una reflexión personal derivada de su realización: España dispone de los recursos necesarios para hacer llegar estos incentivos fiscales a toda aquella empresa que realice (aún sin saberlo) actividades de I+D+i y debe mejorar en esta línea para lograr dar el impulso definitivo a nuestro entramado empresarial, mediante una férrea promoción de las actividades de I+D+i, porque ese impulso redundará en la mejora del empleo, de la productividad y de la eficiencia del país, como referente en esta materia, que es de vital importancia en este tiempo.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i: Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades*, Netbiblo, La Coruña, 2010.
- BALSAMEDA DEL CAMPO, M., y MELGUIZO ESTESO, Á.: “I+D como factor productivo en la economía española: un análisis empírico regional y sectorial”, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, nº 180-(1/2007).
- M. BATOR, F.: “The Anatomy of Market Failure”, *Quarterly Journal of Economics*, 72 (3) 1958.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, 7ª edición, Ed. Librería Compás, Alicante, 2010.
- BROKELIND, C. y HANSSON, A.: "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden". *World Tax Journal*, Vol. 6, nº 2, 2014.
- BUSOM, I.: "Aspectos económicos", dentro de la obra colectiva, *Los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i*. Barcelona: Centro de Economía Industrial, 2003.
- BUSOM, I., CORCHUELO, B. y MARTÍNEZ-ROS, E.: “Tax incentives or subsidies for R&D”, *UNU-MERIT Working Papers*, Maastricht, 2012.
- CÁMARA BARROSO, M.: "Actividades de I+D+i, Spin-off e impuesto sobre sociedades". *Crónica Tributaria*, nº 152/2014.
- CALVO VERGUEZ, J.: *La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*. Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters, 2010.
- CASAS AGUDO, J.: “El régimen español del patent box su adecuación al enfoque del nexo de la OCDE”, en "El futuro del Impuesto sobre Sociedades (3ª parte)", Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº14, 2017
- CHAMORRO, J. y GONZÁLEZ, E., “Incentivos fiscales a las actividades de I+D en Defensa”, *Boletín de Información (Ministerio de Defensa)*, nº 280, 2003.
- CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, M.: "Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo", *Cuadernos económicos del ICE*, Ministerio de Economía y Competitividad, nº 73, 2007.
- CORCHUELO, B. y MARTÍNEZ-ROS, E.: “The Effects of Fiscal Incentives for R&D in Spain”, *Working Paper 09-23, Business Economic Series 02*, Universidad Carlos III de Madrid, 2009.



- DE HARO IZQUIERDO, M.: "Régimen fiscal del patent box". *Revista Quincena Fiscal*, nº 6, 2010.
- FABRA VALLS, M.: "Deducción por actividades de I+D+i: principales aspectos de su régimen jurídico." *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 11, 2003.
- FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, E.: "Efectos de la aplicación de la NIC 38 y del Plan General de Contabilidad de 2007 en los gastos de I+D de las universidades" *Revista Digital de Instituto Internacional de Costos*, nº2, 2008.
- GARCÍA LUIS, T.: "Consideraciones sobre la deducción por actividades de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido 4/2004)", en LUCAS DURÁN, M., *Derecho de la I+D+i - Investigación, desarrollo e innovación-*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010.
- GARCÍA-CRUCES, J.: *Tratado de derecho de la competencia y de la publicidad: Tomo I*, Tirant lo Blanch Tratados, Valencia, 2014.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.: *La financiación empresarial: Tributación en la empresa y del inversor*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- GIL GARCÍA, E.: "El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i", Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13/2017, V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, "El futuro del Impuesto sobre Sociedades", (2ª parte).
- GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales a la I+D+i*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.
- GONZALEZ SABATER, J.: *Financiación de la I+D+I, Incentivos Públicos para la Innovación Tecnológica empresarial*. La Coruña: Netbiblo, 2011.
- KRUGMAN, P. y WELLS, R.: *Introducción a la economía: microeconomía*. Reverte, 2006.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.), *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, La Ley, Madrid, 2000.
- MINISTERIO DE CIENCIA, INNOVACIÓN Y UNIVERSIDADES: *Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+i, y para bonificaciones en la cotización de la Seguridad Social del personal que se dedica, en exclusiva, a dichas actividades*, Informe solicitudes 2017 (Ejercicio 2016), 2019.
- OECD: *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris: OECD Publishing, 2015.

- OECD: *Compendium of R&D Tax Incentives; OECD countries an selected economies*. OECD Publishing, 2017.
- OECD, *Manual de Frascati 2015. Guía para la recopilación y presentación de información sobre la investigación y el desarrollo experimental*. Madrid: FECYT-Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, 2015.
- OECD/Eurostat: *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation, 4th Edition*. Luxemburgo: OECD Publishing, 2019.
- PEREZ POMBO, E.: "Una revisión del Patent Box Español. Un incentivo fiscal olvidado", *Revista CEF Gestión*. CEF, núm.173, 2013.
- RAMOS PRIETO, J.: "Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i): su limitada incidencia a pesar de los mecanismo de reforzamiento de la seguridad jurídica previstos en su regulación legal", en *El futuro del Impuesto sobre Sociedades (3ª parte)*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº14, 2017.
- ROMERO JORDÁN, D., HERNÁNDEZ RUBIO, C., y SANZ SANZ, J.: "Nuevas Tendencias en Política Fiscal: La Fiscalidad de la Inversión en I+D: Un análisis comparando para los países de la UE-15", *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, nº 835, 2007.
- RUBIO GUERRERO, J.J.: "Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto de Sociedades." *Cim.economía*, nº16, 2010.
- SALGADO BARCA, M.B. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: "El *patent box* en España: análisis del artículo 23 del LIS", *Quincena Fiscal*, nº 19 de 2014.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *Las subvenciones Públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- SURREY, S.S: "Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparasion with direct government expenditures.", *Boston: Harvard Law Review*, Vol. 83, nº 4, 1970.
- SURREY, S.S. y McDANIEL, P.R.: "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974", *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, Vol.17, nº5, 1976.
- TOBES PORTILLO, P.: "Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación." *Crónica Tributaria*, nº 109, 2003.
- VIÑES BARGADÁ, O.: "El concepto "novedad objetiva" en el contexto de las deducciones fiscales por I+D", *Quincena Fiscal*, nº 5 de 2015.

## **OTRAS FUENTES**

### **CONSULTAS TRIBUTARIAS:**

- 1468-97, de 2 de julio de 1997.
- 0268-98, de 18 de febrero de 1998.
- 0777-00, de 5 de abril del 2000.
- 0319-01 de 16 de febrero de 2001.
- V0059-01, de 10 de julio de 2001.
- V1521-06, de 14 de julio de 2006.
- V1543-06, de 18 de Julio de 2006.
- V1879-06, de 21 de septiembre de 2006.
- V2079-07, de 3 de octubre de 2007.
- V2027-07, de 26 de septiembre de 2007.
- V0252-09, de 12 de febrero de 2009.
- V1714-13, de 27 de mayo de 2013.
- V3309-13, de 11 de noviembre de 2013.
- V1153-14, de 25 de abril de 2014.
- V2213-14, de 8 de agosto de 2014.
- V0522-15, de 9 de enero de 2015.
- V2762-15, de 24 de septiembre de 2015.
- V2805-15, de 28 de septiembre de 2015.
- V2895-15, de 6 de octubre de 2015.
- V3426-15, de 17 de noviembre de 2015.

### **INFORMES:**

- COTEC (2016): Evolución del Gasto en I+D en España, Disponible en: <https://cotec.es/media/2-evolucion-del-gasto-en-id-en-espana/>
- Deloitte, “2017 Survey of Global Investment and Innovation Incentives”, 2017, pp. 238 a 242 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-surveyof-global-investment-and-innovation-incentives.pdf>
- EUROSTAT (2019): Gross domestic expenditure on R&D (GERD: T2020\_20), Disponible en: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/t2020\\_20/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/t2020_20/default/table?lang=en)

- Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación, Documento 2014/C 198/01, Diario Oficial de la Unión Europea de 27 de junio de 2014.
- Ministerio de Ciencia e Innovación: *Ayudas y reconocimientos de la innovación*, Disponible en:  
<http://www.ciencia.gob.es/portal/site/MICINN/menuitem.29451c2ac1391f1febed1001432ea0/?vgnextoid=6d95364d83431210VgnVCM1000001034e20aRCRD>
- Ministerio de Ciencia e Innovación: Europa 2020, Disponible en:  
<https://www.ciencia.gob.es/portal/site/MICINN/menuitem.26172fcf4eb029fa6ec7da6901432ea0/?vgnextoid=9fa3cd8da41c1410VgnVCM1000001d04140aRCRD>
- Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (2020); *“Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+i, y para bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social del personal que se dedica, en exclusiva, a dichas actividades.”* Diciembre 2019.  
[http://www.ciencia.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria\\_solicitudes\\_IMV\\_2017.pdf](http://www.ciencia.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria_solicitudes_IMV_2017.pdf) ;
- Resolución de fecha 13 de febrero de 2008, C (2008) 467 final, “Asunto: Ayuda de Estado N480/2007-España. Reducción del impuesto sobre activos intangibles”.

## **SENTENCIAS:**

- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, ECLI:ES:AN:2011:2761, de 30 de mayo de 2011, FJ: 2.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ECLI:ES:AN:2010:5764, de 9 de diciembre de 2010, FJ: 9.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ECLI:ES:AN:2012:1073, de 28 de febrero de 2012, FJ: 9.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ECLI:ES:AN:2013:905, de 7 de marzo de 2013 FJ: 5.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ECLI:ES:AN:2013:2005, de 3 de mayo de 2013, FJ: 9.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ECLI:ES:AN:2013:2902, de 6 de junio de 2013, FJ: 9.

- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, ES:AN:2018:1465, de 11 de marzo de 2018, FJ: 6.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, ECLI:ES: TC:1992:90, de 11 de junio de 1992, FJ 2.
- Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, *Comisión/España* (C-248/06; ECLI:EU:C:2008:161)

**NORMAS UNE:**

- UNE 166001:2006 Gestión de la I+D+i: Requisitos de un Proyecto de I+D+i.
- UNE 166002:2006 Gestión de la I+D+i: Requisitos del Sistema de Gestión de la I+D+i.
- UNE 166000:2006 Terminología y definiciones de las actividades de I+D+i.