

Cuadernos CDTI

Centro para el Desarrollo  
Tecnológico Industrial.  
Ministerio  
de Industria y Energía.

**La Innovación Industrial  
y su  
Tratamiento Fiscal**



**2.ª EDICION**

Depósito legal: M-38.591-1980  
Imprenta PRAL, S. A.  
Belmonte de Tejo, 12  
MADRID-19

**CDTI Enero 1982**

Cuadernos CDTI

Octubre 1980

Centro para el Desarrollo  
Tecnológico Industrial.  
Ministerio  
de Industria y Energía.

La Innovación Industrial  
y su  
Tratamiento Fiscal

## INDICE

	<i>Pág.</i>
Objetivo de este Cuaderno .....	5
Principales dificultades .....	6
Objetivos y acciones específicas .....	7
Matriz resumida .....	11

### DOCUMENTO BASE

El fomento de la investigación como condicionante de todo proceso de desarrollo económico .....	17
---	----

#### I. Mecanismos incentivadores de carácter fiscal de la inversión empresarial en programas de investigación y desarrollo .....

A. Gastos de capital o de inversión .....	24
1. Tratamiento fiscal de la amortización de gastos realizados en investigación .....	24
a) Legislación comparada .....	24
b) Legislación española. Antecedentes .....	25
c) Legislación española actual .....	25
c.1. Gastos realizados por sociedades .....	25
c.2. Gastos realizados por personas físicas .....	27
2. Desgravación por inversiones en programas de investigación .....	27
a) Legislación comparada .....	27
b) Legislación española. Antecedentes .....	28
c) Legislación española actual .....	29
c.1. Inversiones realizadas por sociedades .....	29
c.2. Inversiones realizadas por empresarios individuales .....	31
3. Fondos de Previsión para inversiones .....	33
a) Legislación española. Antecedentes .....	33
b) Legislación española actual .....	33
B. Gastos corrientes .....	34
a) Legislación comparada .....	35
b) Legislación española. Antecedentes .....	36
c) Legislación española actual .....	36

#### II. Rendimientos procedentes de la cesión de tecnología .....

a) Legislación comparada .....	37
b) Legislación española. Antecedentes .....	37
c) Legislación española actual .....	39
c.1. Rendimientos percibidos por personas físicas residentes .....	39
— Ingresos obtenidos y percibidos en España .....	39
— Ingresos obtenidos en el extranjero y percibidos en España .....	41

c.2. Rendimientos percibidos por personas físicas sujetas a gravamen por obligación real . . . . .	42
c.3. Rendimientos percibidos por Sociedades no vinculadas . . . . .	43
– Residentes en España . . . . .	43
– No residentes . . . . .	44
c.4. Rendimientos percibidos por sociedades vinculadas . . . . .	45
c.5. Situación transitoria . . . . .	45
<b>III. Tratamiento fiscal de las donaciones o subvenciones en razón de fomento de la investigación . . . . .</b>	<b>46</b>
a) Legislación comparada . . . . .	46
b) Legislación española. Antecedentes . . . . .	46
c) Legislación española actual . . . . .	47
c.1. Personas físicas . . . . .	47
c.2. Sociedades . . . . .	48
<b>IV. Incentivos fiscales de carácter subjetivo . . . . .</b>	<b>48</b>
a) Legislación comparada . . . . .	48
b) Legislación española actual . . . . .	49
<b>V. Tratamiento fiscal de los ingresos por razón de dedicación a estudio o investigación . . . . .</b>	<b>50</b>
a) Legislación comparada . . . . .	50
b) Legislación española actual . . . . .	50
<b>VI. Gravámenes fiscales por tráfico de tecnología . . . . .</b>	<b>51</b>
a) Legislación comparada . . . . .	51
b) Legislación española actual . . . . .	51
<b>VII. Incentivos de carácter financiero . . . . .</b>	<b>52</b>
a) Subvenciones . . . . .	52
b) Préstamos . . . . .	54
c) Otras medidas indirectas . . . . .	56
d) Financiación a través del Crédito Oficial de las inversiones que las empresas realicen destinadas a programas de investigación . . . . .	57
<b>VIII. Conclusiones . . . . .</b>	<b>57</b>
<b>IX. Criterios ordenadores para un tratamiento fiscal y financiero de las inversiones en Investigación y Desarrollo. . . . .</b>	<b>59</b>

## LA INNOVACIÓN INDUSTRIAL Y SU TRATAMIENTO FISCAL

### 1. OBJETIVO DE ESTE CUADERNO

El fin que persigue el C.D.T.I. con este cuaderno, parte de la afirmación de que los procesos de desarrollo económico están seriamente condicionados por la existencia de Programas de Investigación y Desarrollo capaces de crear nuevas tecnologías y de que la no existencia de dichos programas supone a la larga una clara dependencia del exterior.

Como se pone de manifiesto a través de la legislación fiscal comparada, los Programas de Investigación, por el riesgo económico que supone invertir en los mismos, han venido gozando de tratamientos fiscales y financieros favorables en los principales países.

Un análisis del actual sistema fiscal español pone de manifiesto la necesidad de ordenar y clarificar las normas aplicables hoy día existentes y el de potenciarlas en muchos de sus aspectos a fin de permitir, tanto un mejor conocimiento, como una mayor aplicación de las mismas por los empresarios.

El presente Documento debe ser considerado como un documento "de trabajo", en el intento de conseguir una debida orientación de una posible regularización fiscal de las inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, que permita un deseable trato favorable e incentivador de las mismas y, sobre todo, que en ningún caso el sistema fiscal actúe como elemento desalentador.

No se ha pretendido una definición concreta de los conceptos "investigación" o "programa de desarrollo", si bien se considera que la delimitación y caracterización de los mismos es absolutamente necesaria antes de poder aplicar el sistema fiscal, ya que otra cosa mantendría en permanente conflictividad la relación Administración-Empresas.

Se considera, no obstante, que la caracterización de la realidad sobre la que se quiere aplicar el Tributo, debe ser delimitada con características técnicas y económicas, y previamente a la delimitación de su tratamiento fiscal, pero que ello debe ser realizado por personas con la debida cualificación técnica, y en este caso concreto, en el campo de la Investigación.

Se incide en el concepto de Programa de Investigación, aun con la coincidencia de que un tratamiento más liberal e incentivador sería el de la absoluta discrecionalidad de la empresa para configurar sus gastos de investigación propios, bien a través de programas de investigación, bien a través de departamentos o de acciones investigadoras no programadas expresamente.

Igualmente, es deseable un alto nivel de discrecionalidad en la calificación de los gastos, como gastos corrientes o normales y como gastos inventariables. No obstante, se ha tratado de compaginar en la formulación expuesta las probables pretensiones de la empresa con los deseos de la Administración fiscal de mantener un control sobre la realidad de los gastos y su aplicación.

Existen una serie de temas que por quedar comprendidos en ámbitos más generales del tratamiento fiscal de la realidad jurídica y económica, no se abordan expresamente; así, las incentivaciones que podrían impulsar fórmulas asociativas, como "Sociedades de Empresas" y "Asociaciones sin personalidad", que tan válidas serían tanto cuando la motivación es el fomento de la investigación, como cuando existe otra serie de motivaciones igualmente legítimas.

La aportación de la legislación comparada se hace resumidamente, e intentando señalar criterios de carácter general, con la finalidad de no hacer tremendamente farragoso, aunque no por ello menos interesante, el presente trabajo y permitir una lectura ágil del mismo. No se pretende tampoco un planteamiento excesivamente crítico de la legislación vigente en cuestiones que pudieran ser totalmente opinables.

Entre los criterios expuestos en el Proyecto de Ley de Bases, figuran algunos que, indudablemente, están recogidos en normas fiscales de ámbito general, pero que, a fin de disipar cualquier posible duda sobre su aplicación, se considera oportuno se regulen específicamente y con referencia a las inversiones y gastos en Investigación y Desarrollo; así: temas expuestos en las bases 7.ª, 8.ª, 9.ª, 12.ª y 18.ª.

La pretensión del presente trabajo queda, pues, limitada a un examen de la legislación en vigor; de los antecedentes de la misma; de los criterios existentes en la legislación exterior sobre puntos fundamentales, y en el planteamiento de un conjunto de criterios que podrían ordenar esta importante materia, que si bien se exponen en forma de ley de bases, no intentan enjuiciar ni la oportunidad política del procedimiento, ni rechazar un tratamiento normativo diferente que pretenda los mismos objetivos.

## **2. PRINCIPALES DIFICULTADES**

El primer problema que se presenta es la necesidad de delimitar los conceptos "Investigación y Desarrollo" a efectos de poder conseguir un tratamiento fiscal financiero favorable por parte del legislador. Este problema de delimitación no está claramente resuelto y es una seria dificultad, frente al administrador fiscal en todos los países, para conseguir un tratamiento adecuado y específico.

Otros problemas y dificultades son los siguientes:

- 2.1. Multiplicidad de las fórmulas existentes en la legislación comparada nacional, susceptibles de ser utilizadas para incentivar la Investigación, y la carencia de análisis económicos suficientemente contrastados para optar por los más beneficiosos.
- 2.2. Carencia de un marco legal único que recoja la totalidad de las normas que afectan fiscal o financieramente a las inversiones y gastos en Investigación y Desarrollo y que permita su conocimiento, análisis y valoración.
- 2.3. Dificil evaluación de la respuesta del empresario ante los estímulos fiscales como mecanismo de orientación de sus inversiones hacia los procesos de Investigación y

Desarrollo, quizás por la reducida presión fiscal existente hasta los últimos años, o por la preponderancia de consideraciones económicas y sociales de otro tipo.

- 2.4. Desconfianza por parte de la Administración fiscal en su capacidad para juzgar y controlar la realidad económica y de aplicación de las cantidades que figuran contablemente como destinadas a gastos o inversiones en procesos de Investigación y Desarrollo.
- 2.5. Falta de neutralidad a nivel internacional en el tratamiento fiscal de las transferencias de tecnología y de utilización de los mecanismos fiscales como instrumento para favorecer la exportación de tecnología propia y dificultar la importación de tecnología exterior.

### **3. OBJETIVOS Y ACCIONES ESPECÍFICAS**

A continuación se exponen los objetivos y acciones que se han identificado a fin de potenciar la innovación industrial y tendentes a la consecución de un régimen fiscal más eficaz y coherente.



## **OBJETIVO A)**

Promover y estimular la inversión de las Empresas, en Programas de Investigación y Desarrollo, destinados a la obtención de tecnología propia.

## **COMENTARIO**

Sin incentivos de carácter fiscal y financiero, es difícil conseguir que las Empresas destinen sus recursos a la promoción de tecnología, dado el elevado riesgo que se asume y, en general, la cuantía de la inversión necesaria.

## **ACCIONES ESPECIFICAS**

1. Crear un marco legal que cubra las metas de carácter general y que favorezca a todos los objetivos propuestos, así:
  - a) Delimitación y concreción del concepto de Investigación y Desarrollo a efectos de su tratamiento fiscal.
  - b) Potenciar la inversión a través de programas de Investigación y Desarrollo, debidamente identificados.
  - c) Establecimiento de unas normas y procedimientos contables específicos.
  - d) Tratamiento similar de las inversiones y gastos realizados por Empresas individuales y de carácter societario, así como Entidades y Fundaciones.
  - e) Equiparación del tratamiento fiscal de gastos de inversión y gastos corrientes en Investigación y Desarrollo.
  - f) Creación de líneas o regímenes especiales de crédito.
2. Equiparación de los gastos realizados e inversiones destinadas a la creación de tecnología, mediante programas de Investigación, a las inversiones que se realicen para la adquisición, a terceros, de dicha tecnología, cuando se trate de programas realizados en España.
3. Tratamiento específico de las pérdidas originadas en programas de Investigación.
4. Facilidades para las dotaciones a Fondo de Previsión para Inversiones en Investigación y Desarrollo.
5. Regímenes de desgravación en función de las inversiones y gastos realizados.
6. Tratamiento específico de las Entidades dedicadas con exclusividad a Investigación.

### **OBJETIVO B)**

Permitir una rápida recuperación de los fondos destinados a inversión o a gastos en Investigación y Desarrollo.

### **COMENTARIO**

A fin de conseguir un mayor reciclaje de los capitales aportados en Investigación y Desarrollo, es preciso crear un sistema de rápida recuperación financiera, lo cual, indudablemente, potencia la inversión que se realiza.

### **ACCIONES ESPECIFICAS**

1. Conseguir un marco legal en los términos expresados en el Objetivo A).
2. Equiparación de los gastos realizados e inversiones destinadas a la creación de tecnología mediante programas de Investigación, a las inversiones que se realicen para la adquisición, a tercero, de dicha tecnología, cuando se trate de programas realizados en España.
3. Aplicación de regímenes de amortización acelerada.
4. Tratamiento específico de las pérdidas originadas en programas de Investigación y Desarrollo.

### **OBJETIVO C)**

Favorecer la exportación de tecnología nacional.

### **COMENTARIO**

La exportación de tecnología a través de las diversas modalidades por las que la misma puede realizarse, constituye un importante capítulo de la Balanza de Pagos y parece oportuno el dar toda clase de facilidades para favorecer dicha exportación.

### **ACCIONES ESPECIFICAS**

1. Conseguir un marco legal en los términos expresados en el Objetivo A).
2. Adaptación de los acuerdos de doble imposición a las normas de la OCDE.

#### **OBJETIVO D)**

Incrementar la aportación de fondos destinados a programas de Investigación y Desarrollo, mediante donativos o subvenciones.

#### **COMENTARIO**

Es tradicional que las cantidades destinadas a donativo o subvención gocen de tratamientos fiscales favorables, siempre que se destinen a fines específicos determinados en la normativa fiscal. Pudiendo ser ésta una fuente importante en algunos casos, parece conveniente dar toda clase de facilidades para su potenciación.

#### **ACCIONES ESPECIFICAS**

1. Desgravación en los impuestos personales de los donativos o subvenciones destinados a Investigación o Desarrollo.
2. Tratamiento específico de las Entidades destinadas con exclusividad a Investigación.

#### **OBJETIVO E)**

Facilitar las transferencias de tecnología interna entre Empresas.

#### **COMENTARIO**

La estructura actual de los grupos de Empresas origina, con frecuencia, que sean distintas Entidades jurídicas las que invierten fondos destinados a la creación de tecnología y las que proceden a su aplicación o utilización. Se pretende facilitar esta transferencia sin gravámenes fiscales.

#### **ACCIONES ESPECIFICAS**

1. Conseguir un marco legal en los términos expresados en el Objetivo A).
2. Establecer regímenes de valoración objetiva para las prestaciones tecnológicas intersocietarias.

MATRIZ RESUMIDA

A                      B                      C                      D                      E

OBJETIVOS	A	B	C	D	E
ACCIONES	Promover y estimular la inversión de las empresas en programas de investigación y desarrollo, destinados a la obtención de tecnología propia	Permitir una rápida recuperación de los fondos destinados a inversión o gastos en investigación y desarrollo	Favorecer la exportación de tecnología nacional	Incrementar la aportación de fondos destinados a programas de investigación y desarrollo, mediante donativos o subvenciones	Facilitar las transferencias de tecnología interna entre empresas
1. DELIMITACION Y CONCRECIÓN DEL CONCEPTO DE INVESTIGACION Y DESARROLLO A EFECTOS DE SU TRATAMIENTO FISCAL.	X	X	X	X	X
2. POTENCIACION DE LA INVERSION EN INVESTIGACION A TRAVES DE PROGRAMAS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO DEBIDAMENTE IDENTIFICADOS	X	X	X	-	-
3. ESTABLECIMIENTO DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES ESPECIFICOS PARA GASTOS E INVERSIONES	X	X	X	X	X
4. TRATAMIENTO SIMILAR DE LAS INVERSIONES Y GASTOS EN INVESTIGACION REALIZADOS POR LAS EMPRESAS INDIVIDUALES Y LAS DE CARACTER SOCIETARIO, ASI COMO POR ENTIDADES Y FUNDACIONES	X	X	X	-	-
5. EQUIPARACION DEL TRATAMIENTO FISCAL DE GASTOS DE INVERSION Y DE GASTOS CORRIENTES, DESTINADOS A PROGRAMAS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO	X	X	X	-	-
6. CREACION DE LINEAS O REGIMENES ESPECIALES DE CREDITO	X	X	X	-	-
7. EQUIPARACION DE LOS GASTOS REALIZADOS E INVERSIONES DESTINADAS A LA CREACION DE TECNOLOGIA, MEDIANTE PROGRAMAS DE INVESTIGACION, A LAS INVERSIONES QUE SE REALICEN PARA LA ADQUISICION A TERCEROS DE DICHA TECNOLOGIA CUANDO SE TRATE DE PROGRAMAS REALIZADOS EN ESPAÑA	X	X	-	-	X
8. APLICACION DE REGIMENES DE AMORTIZACION ACELERADA	X	X	-	-	-
9. TRATAMIENTO ESPECIFICO DE LAS PERDIDAS ORIGINADAS EN PROGRAMAS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO	X	X	-	-	-
10. FACILIDADES PARA LA DOTACION DE FONDOS DE PREVISION PARA INVERSIONES EN INVESTIGACION Y DESARROLLO	X	-	-	-	-
11. REGIMENES DE DESGRAVACION EN FUNCION DE LAS INVERSIONES Y GASTOS REALIZADOS EN INVESTIGACION Y DESARROLLO	X	-	-	-	-
12. ADAPTACION DE LOS ACUERDOS DE DOBLE IMPOSICION A LAS NORMAS DE LA O.C.D.E.	-	-	X	-	-
13. REGIMENES DE VALORACION OBJETIVA PARA LAS PRESTACIONES TECNOLOGICAS INTERSOCIETARIAS	-	-	-	-	X
14. TRATAMIENTO ESPECIFICO DE LAS ENTIDADES DEDICADAS CON EXCLUSIVIDAD A INVESTIGACION	X	X	-	X	-
15. DESGRAVACION EN LOS IMPUESTOS PERSONALES DE LOS DONATIVOS O SUBVENCIONES QUE SE REALICEN CON DESTINO A INVESTIGACION Y DESARROLLO	-	-	-	X	-

DOCUMENTO BASE

## **EL FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN COMO CONDICIONANTE DE TODO PROCESO DE DESARROLLO ECONÓMICO**

Si bien es difícil valorar el importe de las cantidades destinadas al fomento de la investigación mediante recursos de carácter fiscal, es indudable que estas ayudas son cada vez más usuales en todos los países, ya sea con carácter directo o con carácter indirecto.

Ciertamente, la valoración de los rendimientos, tanto directos como indirectos, es básica si se quiere evitar una indebida aplicación de fondos o de los beneficios fiscales, tanto en el aspecto de investigación pura como de investigación aplicada, tanto de la investigación realizada por organismos públicos como la investigación realizada por empresas privadas; ahora bien, dicha valoración parece acertado que se establezca en función de determinados programas de investigación y el control posterior de los mismos; por ello, es frecuente que en todas las legislaciones las referencias a compensaciones de carácter fiscal estén en relación con programas de investigación y desarrollo, y así aparece en la actualmente vigente legislación española sobre la materia.

Por otra parte, es indudable que, dado el riesgo que suponen las inversiones en investigación como el largo plazo para obtener beneficios o rendimientos de los mismos, se aleja a gran número de inversores privados de las mismas si no disponen de un apoyo que represente un beneficio extra y compense el mayor riesgo de la inversión en estas actividades científicas.

Para que un programa de investigación y desarrollo pueda considerarse que es viable a nivel nacional, se conjugue en el mismo la iniciativa pública y privada o se realice independientemente, es preciso ordenar lo que podríamos denominar infraestructura de la investigación, y en ella indudablemente sobresalen sus aspectos fiscales y financieros.

No existe en el momento actual un auténtico cuerpo doctrinal que permita fijar unos principios básicos que afirmen una teoría económica y fiscal de la investigación. Existen, eso sí, estudios aislados que contemplan el hecho investigador desde distintas perspectivas y se reconoce de modo evidente en nuestra sociedad la importancia decisiva que el desarrollo científico y técnico tiene en el desarrollo económico nacional, pero creemos que, tal como afirmaba el profesor Lora Tamayo en la clausura de la 14 Semana de Estudio de Derecho Financiero, no se ha logrado organizar institucional y doctrinalmente la economía de la investigación científica.

Las distintas políticas encaminadas a fomentar la realización de actividades científico-técnicas, además de crear las condiciones básicas de infraestructura, comprenden un conjunto amplio de medidas de carácter fiscal.

Vamos a exponer a continuación una serie de cuestiones previas que se plantean a la hora de entrar a incentivar los programas de investigación mediante mecanismos fiscales o financieros.

### **Amplitud y variedad del concepto investigación**

Uno de los primeros problemas que es preciso resolver es la amplitud que a efectos fiscales y financieros, que son los que en el momento nos ocupan, han de tener la palabra "Investigación" y el concepto "Programa de Investigación y Desarrollo".

La amplitud con que se acepte el concepto es indudable que viene condicionada por las posibilidades de la economía nacional y de los medios financieros de que se disponga, así como por las comprobaciones respecto de la bondad de los resultados de los citados programas o actividades investigadoras e incluso por probabilidades de éxito.

La denominación "investigación fundamental", "investigación aplicada", "investigación científica y técnica" puede encerrar matices que el economista deberá valorar a los efectos anteriormente indicados y proponer su tratamiento más o menos beneficioso en función de dicha valoración; igualmente, el concepto de patentes y marcas debe ser considerado a la hora de determinar la amplitud del concepto investigador.

Consideramos que todas las formas de investigación, en el momento actual en nuestro país, deberían contar con los estímulos necesarios en nuestra legislación para que la empresa pueda acometer inversiones en esta materia sin la grave preocupación, acentuada en una fase de crisis económica como la actual, de buscar de manera inmediata una forma de rentabilidad a corto plazo.

### **Carácter general o selectivo de la incentivación estatal**

En el proceso de ordenación económica pueden darse tratos diferenciales, bien en un intento de potenciar determinadas áreas o zonas geográficas, bien en un intento de potenciar determinados sectores económicos, bien puede considerarse que una actividad como la de investigación merece ser incentivada cualquiera que sea la zona o sitio en que la misma se desarrolle. Consideramos que todos los incentivos fiscales para el mejoramiento de la tecnología deben tener carácter general y no quedar restringidos a determinadas áreas o programas, incluso deben intentar alentar la comercialización de la tecnología aplicada acelerando su aplicación y difusión.

### **Carácter y personalidad de los sujetos beneficiados**

En los estímulos a la inversión en investigación y tecnología, cabe distinguir entre aquellos incentivos que van encaminados a entidades que realizan una labor general y prácticamente específicos de Investigación, y que con frecuencia adquieren el carácter de fundaciones o instituciones, y aquella actividad investigadora que se desarrolla por empresas particulares en unos aspectos concretos y determinados y como una actividad parcial de la empresa. En el primer caso, nos encontramos con una planificación de incentivos fiscales o financieros de carácter generalizado para toda actividad de la empresa y para los flujos de rentas que acceden a la misma en forma de subvenciones o donativos. En el segundo caso solemos encontrarnos con beneficios específicos sobre la cuenta de resultados patrimoniales o costos aplicados específicamente a los procesos que pueden acogerse a los incentivos previstos.

### **Incentivación fiscal e incentivación financiera**

En todo sistema de incentivación estatal se plantea la conveniencia o preferencia de acudir a la incentivación fiscal o a la incentivación mediante subvenciones financieras o cantidades a fondo perdido. La experiencia internacional varía; así en Canadá, junto a los incentivos mediante de-



ducciones en el Impuesto sobre la Renta concedidos por el "Acta de Incentivos de Desarrollo e Investigación Industrial" (IRDIA), se puede contar con la ayuda efectuada por los "Programas de Asistencia e Investigación Industrial" (IRAP) y los "Programas para el Avance de Tecnología Industrial" (PAIT). Todo este conjunto de proyectos pretende cubrir toda la gama de posibilidades, garantizando que ningún programa de investigación o desarrollo pueda quedar sin la correspondiente ayuda.

El conocido informe Carter recogía el anuncio del gobierno federal de renunciar al programa especial de incentivos fiscales a la investigación, adoptado en 1962 y reemplazado a partir de 1976 por un sistema de subvención en efectivo de desgravaciones fiscales. El informe enjuicia favorablemente este nuevo enfoque, afirmando que, no obstante, el gobierno debería cuidar de extender la actividad del Consejo Nacional de Investigaciones y de intensificar el programa de ayuda al progreso de la tecnología industrial, en lugar de lanzarse a un programa general de subvenciones a la inversión. Afirma asimismo el informe que debería continuarse permitiendo la íntegra deducción de todos los gastos de investigación a medida que se contraen.

La relación de los programas de investigaciones existentes en Canadá nos da una idea bastante amplia de las posibilidades de este mecanismo incentivador; así: —Programa de ayuda a la investigación industrial. —Programa de investigaciones industriales para la defensa. —Programa de ayuda al perfeccionamiento de la defensa. —Programa de ayuda para el progreso de la tecnología industrial. El primero financia los gastos de personal científico afectos a la investigación. El segundo paga la mitad de los gastos normales relativos al perfeccionamiento de productos o de procedimientos que se refieran a nueva aplicación de los conocimientos técnicos adquiridos o al perfeccionamiento de nuevas técnicas que tengan aplicación en la industria.

### **Gastos corrientes y de capital**

Así como determinados desembolsos de tipo empresarial son fácilmente calificables de gasto o inversión, debido a su materialización o a su recurrencia a desembolsos, los programas o actividades de investigación pueden plantear un primer problema de tratamiento a efectos económicos como gastos corrientes o como gastos de capital o de inversión, siendo su calificación condicionante de los mecanismos fiscales que puedan utilizarse para su incentivación.

Los desembolsos en programas o actividades de investigación pueden realizarse en forma distinta, mediante la adquisición de terceros de la tecnología obtenida por los mismos para la aplicación de la empresa; en segundo lugar, mediante actividades realizadas por la empresa aparte de los gastos que se han calificado como corrientes o como inversiones.

En el segundo caso examinado hay que distinguir en los desembolsos encaminados a formar un activo que habría que calificar como inmaterial, aquellos otros gastos que, incorporándose a los procesos normales de la empresa, no llegan a constituir activo independiente, aun cuando los resultados sean favorables.

En tercer lugar, de aquellos gastos que lleguen a dar lugar a un activo inmaterial independiente, cabe su calificación al término del programa según su acierto o fracaso, pudiéndose permitir un tratamiento fiscal diferente.

Respecto de los gastos de capital que bien por ser una inversión materializada, bien por dar lugar a un activo inmaterial, quedan incorporados al activo de la empresa como un activo independiente, deben tener tratamientos fiscales más o menos favorables a través de un régimen específico de amortización, mientras que en aquellos casos en que se trata de gastos corrientes

debe permitirse opcionalmente su capitalización a fin de dar lugar a formar parte del activo de la sociedad con el mismo tratamiento de gastos de capital o su deducción durante el ejercicio.

Indudablemente, con independencia del tratamiento económico y financiero anteriormente citado, hay que establecer un régimen específico de carácter fiscal que los incentive.

En el caso de inversiones de pequeña cuantía no integrados en programas específicos de investigación, es frecuente que el tratamiento sea similar al de los restantes gastos afectos a la actividad propia de la empresa y únicamente existe este tratamiento diferencial para aquellos gastos incluidos en programas de investigación.

La ventaja de capitalizar los gastos en investigación y desarrollo desde un punto de vista económico es clara, ya que pasa a constituir una inversión y un activo del mismo importe, siempre que el proyecto culmine con acierto. El problema se plantea cuando después de un proceso de capitalización a lo largo de varios ejercicios, aparece un activo totalmente desvalorizado por el fracaso final del proyecto.

### **Tratamiento diferencial o normal**

Es conveniente tener en cuenta que todo desembolso, tenga la característica de gasto, tenga la característica de inversión, tiene un tratamiento fiscal concreto en las distintas legislaciones.

Tomamos la denominación desembolsos a fin de no iniciar este apartado con una disquisición sobre los conceptos de inversión o gastos y ni de gastos corrientes o gastos de capital, sino entendiendo que la totalidad de unos u otros conceptos, cualquiera que sea la denominación que se les dé, son en definitiva desembolsos que la empresa realiza en programas o actividades de investigación o de desarrollo.

Como es lógico, la totalidad de los gastos de la explotación minoran los ingresos y en esta forma permiten alcanzar una base imponible. Los desembolsos destinados a quedar materializados en el activo en forma de inversión, bien sea ésta material o inmaterial, minorarán anualmente la base imponible a través del proceso de su amortización.

El tratamiento indicado es aplicable tanto si se trata de actividades de investigación y desarrollo como si se trata de cualquier otra actividad de las que las empresas llevan a cabo.

Únicamente y en sentido negativo cabría considerar la posibilidad de que determinados gastos en investigación no se considerasen deducibles por no considerarlos específicamente la legislación como gastos necesarios para la obtención del producto, no siendo, sin embargo, ésta una postura frecuente.

También desde un punto negativo cabría considerar una discriminación desfavorable: el tratamiento de las pérdidas originadas en un proceso de investigación fallido tendrían que ser necesariamente amortizadas en varios ejercicios sin opción a ser deducidos en aquél que se produjo.

En aquellos países en que se desea favorecer el proceso de inversión en general, frente a los procesos de consunción a través de gastos corrientes, suelen existir diversos procedimientos de incentivación que afectan, en general, a todas las inversiones, bien mediante deducciones efectuadas en la base imponible proporcionales a las inversiones efectuadas, bien mediante deducciones en la cuota del impuesto.

Para que pueda estimarse que existe un tratamiento incentivador de carácter específico para los programas de investigación o desarrollo es preciso que existan unos incentivos de carácter fiscal

que concretamente afecten sólo a las inversiones que se realizan a través de estas actividades o programas y que se sitúe en condiciones más favorables a las empresas que los realizan que a aquéllas que dedican sus fondos a otro tipo de actividad.

En general, hay que afirmar que prácticamente la totalidad de los países incluyen medidas destinadas a este tipo de incentivos dentro de sus políticas tecnológicas y científicas, incentivos que en el apartado siguiente de este artículo quedarán debidamente especificados, pretendiendo por el momento la simple conclusión de que es un tratamiento diferencial en materia fiscal para una inversión o gasto concreto.

Cabe anticipar que en España los tratamientos fiscales establecidos no han incentivado en general los gastos o inversiones en actividades de investigación en una forma especial que los distinga respecto de inversiones o gastos en otro tipo de actividad, e incluso algunos autores han señalado determinadas peculiaridades que permiten afirmar ciertos aspectos desincentivadores.

De todas formas, las legislaciones, incluso en los países comunitarios, son bastante dispares no sólo en el tratamiento de las inversiones en programas de investigación, sino también en los regímenes generales del tratamiento de las inversiones. Hay países que únicamente dan tratamientos diferentes a las inversiones en el extranjero, mientras que otro sólo hacen disquisiciones respecto a la pequeña y mediana empresa de nueva instalación y otros, en cambio, tienen tratamientos minorados tanto para las inversiones como para las concretamente realizadas en programas de investigación y desarrollo.

#### **Fórmulas fiscales susceptibles de ser utilizadas para incentivar la investigación**

Todo privilegio fiscal implica que la renta de las empresas es superior una vez deducidos los impuestos a la que resultaría si se aplicase el régimen de imposición general. Los mecanismos para lograrlo son muy variados.

El exceso o reducción de la "imposición sobre el valor añadido" es un mecanismo de frecuente uso como medio fiscal incentivador de la investigación; así, en Francia, el valor añadido imputable a los procesos de investigación y desarrollo realizados por la empresa, están libres de "imposición sobre el valor añadido".

Australia no la grava ni con imposición sobre el valor añadido ni con ningún otro impuesto sobre gastos en general.

En Suecia los gastos de investigación y desarrollo de las empresas comerciales se calculan libres de la imposición sobre el valor añadido.

La exención de los donativos destinados a entidades específicamente dedicadas a la investigación y de las becas concedidas a investigadores, es un mecanismo de uso general.

Sin embargo, es en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o del de las Personas Físicas, donde los mecanismos incentivadores actúan con mayor generalidad y, para ello, de una forma directa o indirecta, los gastos o inversiones realizadas en procesos o programas de investigación permiten una deducción superior a la normal de las cuotas fiscales del impuesto que grava las rentas de las sociedades.

Uno de los aspectos más importantes en los procesos de investigación y desarrollo es la posibilidad y tratamiento de la transferencia de tecnología entre distintos países. En este caso cabe considerar la incentivación fiscal tendente a fomentar la exportación de tecnología o a fomentar la tecnología propia e incluso a desincentivar la adquisición de tecnología exterior. Los mecanis-

mos fiscales giran en torno al gravamen de los beneficios, ingresos, o cantidades percibidas por el cedente de la tecnología o por el pago de dividendos por el cesionario. Según el gravamen in-cida en uno o en otro, se potenciará o desincentivará aquella forma de investigación prevista.

### **Situación española**

La mayor parte de los autores que han tratado la situación de las empresas españolas en rela-ción con sus niveles científicos y técnicos, han denunciado la dependencia de los sectores pro-ductivos de las técnicas importadas y creadas por investigaciones exteriores y consecuentemen-te los elevados costos que han significado para las empresas, y la salida de divisas que suponen estas importaciones. También es frecuente la crítica a la relativa eficacia de las acciones decre-tadas por el Sector Público para fomentar una investigación autóctona.

En el momento actual, en España, las normas reguladoras de carácter fiscal que afectan a los Programas de Investigación han de buscarse dentro de la legislación sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y en general, afectan a los dona-tivos destinados a entidades que tienen el carácter de utilidad pública, al tratamiento especial de las inversiones destinadas a los programas de investigación en sus regimenes de amortiza-ción, y a las desgravaciones complementarias en la cuota, sin que difieran del tratamiento de otros tipos de inversión destinadas a recapitalizar las empresas o reponer activos productivos e incluso inversiones en Bolsa. Hay que reconocer que prácticamente hasta la Ley de Reforma Tri-bubaria de 11 de junio de 1964, nuestra legislación fiscal guardó silencio sobre un aspecto tan esencial como era el tecnológico de la empresa española. Fue dicha ley la que a través de sus artículos 76 y 112 y por la vía de deducción por concepto de gasto fiscal, vino a permitir la reali-zación de donativos a favor de centros de investigación científica, estableciendo tal cúmulo de limitaciones y formalidades que en gran parte hicieron fracasar la intención última perseguida. Destaca el erróneo criterio de considerar que las empresas privadas habrían de tener siempre beneficios y que de una parte de éstos se podría disponer con carácter altruista.

El camino tomado por las empresas públicas españolas fue otro, ya que, o bien contrataban con empresas extranjeras la pertinente asistencia técnica y concesión de patentes con la subsiguien-te sangría de divisas y de merma de oportunidades para los investigadores españoles, o bien las empresas creaban o financiaban programas de desarrollo industrial, viéndose forzadas a la mi-noración de las cargas fiscales por vía del concepto de gastos y amortizando este activo inmate-rial en sucesivos ejercicios imputando los costes directamente a la cuenta de pérdidas y ganan-cias.

La situación mejoró a través de las normas reguladoras del denominado Fondo de Previsión para Inversiones, que admitía como bienes aptos para su materialización los laboratorios e in-cluso las investigaciones aplicadas a los fines propios de la empresa, pero olvidó la legislación un aspecto fundamental cual es la inversión en activos inmateriales como son los constituidos por programas de investigación y desarrollo de nuevos productos.

La actual legislación española mejoró considerablemente la situación como veremos en el oportuno apartado.

### **Financiación**

Hemos visto a lo largo del presente estudio las formas de estímulo a los programas de Investi-gación y Desarrollo a través de la vía fiscal, es decir de las bonificaciones, desgravaciones, esti-maciones en el valor de bases impositivas y cuotas tributarias, amortizaciones más o menos

aceleradas, etc., que pueden tener aplicación en un programa de investigación, mas podemos plantearnos dos tipos de cuestiones:

¿Sólo hay esta posibilidad de estímulo a la inversión en investigación y desarrollo? Caso de existir otras fórmulas, ¿cuál de ellas es la más adecuada?

A la primera de las interrogantes corresponde una contestación inmediata y positiva. Hay, efectivamente, una pluralidad de fórmulas, unas de carácter directo —subvenciones, créditos oficiales y privados, etc.— y otras indirectas —servicios de orientación de para situación de instalaciones, transportes, entrenamiento de la mano de obra, asistencia a la investigación y desarrollo, etc.—.

En cada país y en cada momento histórico se ha estimado oportuno coordinar algunas de estas fórmulas en distinta proporción con los incentivos fiscales propiamente dichos.

La segunda de las preguntas más arriba indicadas —cuál fórmula era la más adecuada— es realmente muy difícil de contestar sin tener en cuenta otra serie de condicionantes. Hay que hacer una valoración adecuada en cada ocasión, en cada circunstancia económica y con relación a cada sistema fiscal.

Si cambiante es la economía de los países —aún dentro de un mismo sistema ordenador— más lo es todavía la oportunidad de los variados estímulos a la inversión en general y más en concreto a los programas de investigación y desarrollo.

Aún así —y con ánimo de centrar en lo posible la cuestión— dentro de unos idénticos parámetros económicos, sociales y fiscales el debate habría de mantenerse en la relación entre las ventajas de las medidas directas, subvenciones, préstamos, etc., versus incentivos fiscales para lograr los mismos objetivos sociales y económicos. Lo que convierte al debate en una cuestión de elección entre preferir una menor recaudación impositiva o un mayor gasto presupuestario —pensando sólo en un crédito público— aduciéndose a favor de este primer sistema su mayor eficiencia, ya que la subvención directa debe pasar por todos los mecanismos de control del presupuesto mientras que las bonificaciones o desgravaciones fiscales no.

A pesar de todo este criterio que acabamos de exponer, y que es sustentado por algún legislativo tan importante como el estadounidense, es discutible ya que las técnicas fiscales exigen cada día una mayor precisión a la cuantificación ordenada, a las exenciones, bonificaciones y desgravaciones y en consecuencia un mayor control parlamentario, bien directamente en la creación de la norma fiscal, o indirectamente a través del presupuesto de "gastos fiscales" que han de estar incluidos de una u otra manera en las leyes presupuestarias.

Como resumen se puede añadir que en todo caso conviene no olvidar que el estímulo fiscal de por sí nunca es suficiente si no va acompañado de medidas complementarias de carácter financiero, llámense subvenciones, créditos oficiales o privados, etc., y que, en definitiva, la aplicación de unas u otras fórmulas no evita que se entremezclen porque, al final, todas tienen que tener su reflejo fiscal en las empresas.

## **I. MECANISMOS INCENTIVADORES DE CARÁCTER FISCAL DE LA INVERSIÓN EMPRESARIAL EN PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

En este apartado vamos a referirnos exclusivamente a aquellos mecanismos incentivadores de carácter fiscal que afectan a la inversión de la empresa en programas de investigación. Por lo tanto, nos referimos a la inversión de la propia empresa y en absoluto a las exenciones o bonificaciones que puedan incidir sobre los ingresos procedentes de terceros, bien a través de subvenciones o donaciones. Los gastos que una empresa realiza en programas de investigación pueden, o bien ser considerados como gastos corrientes o de funcionamiento de la empresa, siendo por tanto deducibles anualmente de los ingresos junto con los demás gastos en materias primas, salarios, etc.; o bien pueden ser capitalizados durante los ejercicios económicos en que se producen y posteriormente ser objeto de la correspondiente amortización como elemento del activo inmaterial de la misma.

Entre los sistemas propiamente de incentivación fiscal más generalizados, vamos a tratar la amortización acelerada, la constitución de fondos de previsión para inversiones y la desgravación de las cuotas impositivas en un tanto por ciento de las inversiones realizadas en investigación, sin olvidar también la posibilidad de obtener subvenciones de los presupuestos públicos en función de estas inversiones en gastos de capital.

### **A. GASTOS DE CAPITAL O DE INVERSIÓN**

#### **1. TRATAMIENTO FISCAL DE LA AMORTIZACIÓN DE GASTOS REALIZADOS EN INVESTIGACIÓN**

La posibilidad de una amortización rápida es indudable que mejora las posibilidades de obtener fondos para ser invertidos en programas de investigación, dado que permite deducir de los resultados obtenidos por la empresa cantidades mayores que queden libres para financiar inversiones. En dicho sentido, existen abundantes antecedentes en las legislaciones comparadas.

##### **a) Legislación comparada.**

###### **ALEMANIA**

Los gastos en I + D, así como los gastos realizados en compra de tecnología o patentes se pueden incorporar a los balances mediante su capitalización siendo amortizados en ejercicios posteriores. En el caso de que se trate de tecnología adquirida, el período de amortización es establecido en función del tiempo de utilización rentable de las patentes o tecnología adquirida y no es aplicable el sistema de amortización acelerada.

Los bienes muebles utilizados en actividades de I + D durante un mínimo de tres años pueden ser amortizados en régimen de amortización acelerada. Si se trata de bienes inmuebles el régimen de amortización acelerada es aplicable a los 2/3 del valor en que se hubiesen contabilizado.

## FRANCIA

Los bienes inmuebles pueden amortizarse en un 50 % en el mismo ejercicio en que se compraron y el resto mediante el régimen lineal de amortización en función de los períodos de utilización probable. Los elementos que comprenden los equipos destinados a investigación se pueden amortizar en régimen de amortización decreciente.

## HOLANDA

La amortización de los activos destinados a la investigación se realizan en régimen lineal y en función del período útil de los mismos.

## JAPON

Los activos destinados a investigación o elaboración de nuevas tecnologías incluso ya comercializadas en el país pueden ser objeto de amortización acelerada.

### b) **Legislación española. Antecedentes.**

Hasta época muy reciente los gastos en programas de investigación no han tenido un tratamiento específico y las inversiones realizadas como consecuencia de los mismos han tenido que ser capitalizadas por las empresas, a veces forzosamente, al no considerarse como gastos deducibles por no ser consideradas como gastos necesarios para la actividad propia de la empresa. Por lo tanto, se ha dado lugar a que fuesen contabilizados estos gastos como inmovilizados inmateriales, susceptibles de ser amortizados en función de las normas de amortización establecidas para los mismos.

Incluso es preciso destacar que la carencia de normas específicas destinadas a la consideración fiscal que habrían de tener los gastos de inversión en programas de investigación, ha dado lugar a interpretaciones desfavorables sobre la consideración de las amortizaciones o compensación de las inversiones en aquellos programas de investigación que fracasaban y que quedaban calificados como activos puramente ficticios.

### c) **Legislación española actual.**

La mayor parte de los gastos en investigación son realizados por sociedades; por ello trataremos en primer lugar el régimen de amortización de estos gastos cuando se realizan por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y en segundo lugar y con referencia al primer sistema, el tratamiento fiscal para las amortizaciones de los gastos realizados por personas físicas.

c.1. *Gastos realizados por sociedades.* El Real Decreto 3.061/79 de 29 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de la inversión empresarial, establece junto con el régimen fiscal de amortización para las restantes inversiones el de las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

No hay que considerarle como un régimen fiscal especialmente incentivador, sino en cuanto que permite que los gastos sean, en todo caso, capitalizables y su amortización imputada a varios ejercicios.

Destacamos, en todo momento, que se está haciendo referencia a programas de in-

investigación o desarrollo, y ello supone la necesidad de contar por la empresa con una especificación de dichos programas para poder acogerse a este régimen fiscal.

"Artículo dos. Elementos de inmovilizado amortizables.

Cinco. Los sujetos pasivos podrán aplicar el régimen de amortizaciones del inmovilizado inmaterial; en concepto de propiedad industrial, a las cantidades destinadas a llevar a cabo *programas de investigación o desarrollo* de nuevos productos o procedimientos industriales".

"Artículo tres. Valoración de los bienes amortizables.

Seis. La inversión en *programas de investigación o desarrollo* de nuevos productos o procesos industriales en los casos a que se refiere el artículo 45 de este Real Decreto, la valoración comprenderá los gastos efectuados con tal finalidad directamente por la Empresa y los que provengan de los trabajos y suministros aportados por otras entidades".

Cabe la posibilidad de realizar la amortización en función de coeficientes que en su momento señalará el Ministerio de Hacienda sobre los estudios-informes realizados por una serie de comisiones sectoriales para cada año, o bien acogerse a planes de amortización formulados por los sujetos pasivos cuando éstos entiendan que los elementos del inmovilizado inmaterial estén sometidos a una depreciación física o técnica superior a la normal.

"Artículo trece. Planes de amortización.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades empresariales, profesionales o artísticas podrán ajustar sus amortizaciones a un plan por ellos formulado, cuando por virtud de circunstancias de carácter permanente que concurren en el desarrollo de su actividad, los elementos del inmovilizado material o inmaterial amortizable estén sometidos a una depreciación, física o técnica, superior a la normal".

"Artículo catorce. Requisito de los planes de amortización.

En todo caso los planes de amortización habrán de cumplir necesariamente los requisitos siguientes:

- b) Que se refieran exclusivamente a elementos del inmovilizado material que sean nuevos, es decir, que sean utilizables y entren en funcionamiento por primera vez, o a elementos del inmovilizado inmaterial provenientes de *programas de investigación y desarrollo*".

La única limitación que encontramos es la no posibilidad de acogerse a planes de amortización degresiva tal como establece el artículo 22 en el apartado 3.a).

"Artículo veintidós. Amortización degresiva.

Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, podrán aplicar el sistema de amortización degresiva, calculada aplicando un porcentaje constante sobre valores residuales de los elementos amortizables.

Tres. En ningún caso el sistema de amortización degresiva podrá aplicarse a:

- a) Los activos inmateriales".



- c.2. *Gastos realizados por personas físicas.* Las personas físicas que realicen actividades empresariales y asimismo inversiones en programas de investigación, pueden acogerse igualmente al régimen fiscal establecido para las sociedades.

"Artículo uno. Concepto de amortización.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el artículo trece, apartado f), de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y del artículo 19,2.d), de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se consideran amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada".

Todo ello es concordante con lo establecido en los artículos 63, 64 y 65 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

"Artículo 63. Concepto de amortización.

1. A los efectos previstos en el artículo anterior, se consideran amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada".

De esta legislación hemos de admitir que se deriva un tratamiento favorable muy superior al anteriormente existente y que por la vía establecida en el artículo 14.b) citado podrán establecerse planes de amortización de carácter particular a discutir con la Administración, según el tipo de programa de investigación, que podrán tener el carácter de amortización acelerada y ser, por tanto, verdaderamente incentivadores. Sin embargo, existirán, en todo caso, las limitaciones que establece el artículo 22 en su apartado 3.a), referente a la posibilidad de aplicar amortizaciones depreciasivas.

## 2. DESGRAVACIÓN POR INVERSIONES EN PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN

El tratamiento diferencial por excelencia correspondiente a los programas de investigación que los separa del resto de las inversiones que pueden realizar las empresas, se concreta por el camino de la desgravación.

### a) Legislación comparada.

#### INGLATERRA

Un tratamiento favorable mediante estos mecanismos se produce en Inglaterra (se desgrava un 30 % de la totalidad de las inversiones realizadas en programas de investigación).

#### SUIZA

Se realiza una desgravación adicional a la deducción que como gasto se admite, si bien se requiere la formalización de los importes invertidos en forma de derecho de la propiedad o derecho industrial y su contabilización en el activo fijo en la correspondiente rúbrica.

ca. No obstante, este sistema ha sido criticado por entender que es difícilmente comprobable el valor de este activo y que puede dar lugar a una discriminación no suficientemente justificada respecto de otro tipo de inversiones, cuando, en definitiva, pueden encubrirse activos ficticios.

También en Holanda existe un sistema similar de desgravación.

#### JAPON

Las Sociedades pueden deducir de la cuota del Impuesto sobre Sociedades la menor de las siguientes cantidades: el 10 % del importe invertido en investigación o desarrollo, o el 20 % del incremento de los gastos en I + D sobre los habidos en los ejercicios últimos.

#### ESTADOS UNIDOS

En relación con la investigación básica, se introdujo en el 89 Congreso una proposición, conocida por "Plan Curtis", mediante la cual se admitió una deducción del 75 % de los gastos en investigación básica de la cuota impositiva; no obstante, esta propuesta no llegó a tener razón legal.

#### CANADA

Las empresas canadienses pueden hacer uso de una deducción fiscal equivalente al 5 % de la inversión en investigación que se haya realizado durante el ejercicio. El 5 % puede incrementarse hasta un 10 % si se realizasen en determinados territorios especialmente favorecidos.

Durante el período 1977 a 1979 existió un beneficio fiscal con carácter especial que permitió deducir como gastos el 50 % de aquellos que se hubieran realizado en investigación y que superaran la media de los realizados en los tres últimos años en investigación.

#### b) Legislación española. Antecedentes.

La legislación en vigor hasta la última reforma habida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, solamente contenía una referencia expresa a las inversiones en investigación en el artículo 52 del Texto Refundido de la Contribución Rústica.

"Artículo 52. Texto Refundido.

1. Las bases imponibles en la Cuota proporcional de la Contribución se desgravarán hasta en un 50 % cuando los sujetos pasivos realicen en el ejercicio correspondiente inversiones o gastos de investigación directamente aplicados a las explotaciones para mejora de su productividad. A este efecto, se determinarán reglamentariamente las distintas modalidades que la inversión pueda revestir y el procedimiento y requisitos a que haya de acomodarse.

Si el importe de las inversiones de esta naturaleza fuera superior al 50 % de las bases imponibles en el ejercicio correspondiente, el exceso podrá ser llevado de la misma forma a las liquidaciones de ejercicios posteriores hasta que se compense totalmente el importe de la inversión."

En los restantes casos, el régimen establecido para la dotación del Fondo de Previsión para Inversiones era el único aplicable.

c) **Legislación española actual.**

La Ley 61/1978 de 27 de diciembre en su artículo 26.4, establece los principios generales del sistema de deducción por inversiones que es aplicable expresamente a las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones. Estas normas las ha desarrollado posteriormente el Real Decreto 3.061/1979, de 29 de diciembre, que establece un régimen de incentivos a la inversión en programas de investigación o desarrollo que afecta igualmente a sociedades y personas físicas, si bien con algunas peculiaridades. Desarrollaremos en primer lugar la incentivación referente a las sociedades.

c.1. *Inversiones realizadas por sociedades.* De la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades puede deducirse el 10 % de las cantidades invertidas en programas de investigación y desarrollo.

"Artículo cuarenta y uno. Deducción por inversiones y creación de empleo.

Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota líquida de dicho Impuesto, en las condiciones que se establecen en este Real Decreto:

- c) El 10 % de las cantidades específicas invertidas por las Empresas editoriales, las Empresas exportadoras y en programas de investigación o desarrollo".

Estas deducciones son compatibles con las restantes que se establecen para otro tipo de inversiones y se pueden aplicar conjuntamente.

"Artículo cuarenta y uno. Deducción por inversiones y creación de empleo.

Dos. Los porcentajes de deducción sobre la cuantía de la inversión, suscripción de valores mobiliarios, sobre los sueldos y salarios y programas de investigación o desarrollo son compatibles y se podrán aplicar conjuntamente, con los límites que establece el artículo 57 del presente Real Decreto".

Por otra parte con un criterio amplio, la legislación señala que el derecho a la deducción es independiente de que la cantidad invertida en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos se haya realizado directamente o se haya contratado su realización con terceros.

Con la limitación de que el activo inmaterial no deberá haber figurado con anterioridad en el activo del vendedor, se establece:

"Artículo cuarenta y cinco. Inversiones en programas de investigación o desarrollo.

Uno. Darán derecho a la deducción por inversiones a que se refiere el número 1.c) del artículo 41 de este Real Decreto, las cantidades invertidas en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

Dos. Las inversiones en programas de investigación o desarrollo darán derecho a la deducción correspondiente, tanto si se realizan directamente por el sujeto pasivo como si se contrata su realización con terceros. En ningún caso dará derecho a tal deducción la adquisición de los activos inmateriales antes citados cuando figurasen anteriormente en el activo del vendedor".

En cuanto a la cuantificación de la inversión el artículo 48.2.a) y 49.2.b), en relación

con el apartado b) del artículo 48.1.b), permite incluir tanto los costes directos como indirectos, los cuales habrán de justificarse con la correspondiente contabilidad analítica y en el caso de cantidades satisfechas a terceros, con el correspondiente contrato.

"Artículo cuarenta y ocho. Base para la deducción por inversiones.

Uno. El importe de las inversiones en activos fijos nuevos sobre el que se aplicará la deducción que se regula en el presente Real Decreto será:

- b) Cuando se trate de elementos fabricados o contruidos por el propio sujeto pasivo, el coste de fabricación o construcción de los mismos. Dicho coste comprenderá tanto los costes directos como los indirectos que el sujeto pasivo deberá justificar mediante su contabilidad analítica.

Dos. El importe de las inversiones en investigaciones mineras, las de las Empresas editoriales, las realizadas en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y las realizadas por las Sociedades exportadoras, a que se refieren los artículos 43, 44, 45 y 46.1.a) y c), de este Real Decreto, serán:

- a) Cuando se realicen directamente por el sujeto pasivo, el coste de los mismos, siendo aplicable lo dispuesto en el número 1.b) anterior.
- b) Cuando se contrate su realización con terceros, el importe a satisfacer en virtud de dicho contrato".

En cuanto al momento de la deducción, en el caso de que se realicen directamente, se practicará en el ejercicio en que se materialice el coste respectivo, y cuando se contrate su realización con terceros, en el ejercicio que se firme el contrato.

"Artículo cuarenta y nueve. Momento de la deducción por inversiones reales.

Dos. Las inversiones en activos fijos materiales o inmateriales, a que se refieren los artículos 43, 44, 45 y 46.z) y d), de este Real Decreto, se entenderán efectuados, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Cuando se realicen directamente por el sujeto pasivo, en el ejercicio en que se materialice en el coste respectivo.
- b) Cuando se contrate su realización con terceros, en el ejercicio en que se firme el contrato".

El límite de la deducción es el 20 % de la cuota, si bien el exceso puede deducirse en ejercicios sucesivos.

"Artículo cincuenta y siete. Límites de deducción.

Uno. La deducción por inversiones y la correspondiente por creación de empleo tendrá los siguientes límites:

- a) Por inversión con reducción de empleo, y por las correspondientes a los apartados b) y d) del número uno del artículo 41, el 20 % de la cuota.

Dos. La cantidad deducible que exceda de los límites anteriores podrá deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los dos ejercicios inmediatos siguientes, respetando, en todo caso, iguales límites".

Y se señala como requisito que las cantidades invertidas en programas de investigación deberán figurar contabilizadas como inmovilizado inmaterial en el balance de la empresa.

"Artículo sesenta y cuatro. Contabilización.

Tres. Las cantidades invertidas, de acuerdo con las normas del presente Real Decreto, en los conceptos específicos siguientes:

.....  
c) Programas de investigación o desarrollo de nuevos productos".

En cuanto a la disponibilidad de los bienes que se han acogido a la desgravación el criterio es ampliamente liberal, permitiendo su enajenación a partir del ejercicio siguiente:

"Artículo sesenta. Disposición de los bienes.

Uno. Los bienes que hayan dado lugar a la deducción por inversiones podrán ser enajenados libremente, a partir del ejercicio económico inmediato a aquél en el que se adquirieron.

Dos. En los casos en que la inversión implique mantenimiento o incremento del empleo, no podrán enajenarse los elementos de activo correspondientes antes del transcurso de los plazos necesarios para poder disfrutar de dicha deducción adicional".

c.2. *Inversiones realizadas por empresarios individuales.* Son igualmente incentivadas aquellas inversiones que las personas físicas, que realicen actividad empresarial, destinen a inversiones en programas de investigación o desarrollo.

"Artículo sesenta y seis. Inversiones efectuadas por empresarios individuales.

Uno. De acuerdo con lo regulado en la disposición adicional cuarta de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando ejerzan actividades empresariales, podrán deducir de la cuota de dicho impuesto un porcentaje de las inversiones que realicen, con los límites y condiciones que se establecen en este Real Decreto.

Dos. Darán derecho a dicha deducción las siguientes modalidades de inversión:

.....  
c) Programas de investigación o desarrollo".

En cuanto a la cuantificación de la inversión, momento de la deducción y la obligación de contabilizar son aplicables las mismas normas que para las sociedades, indicadas en el apartado anterior.

En cuanto a la cuota sobre la que se practica la deducción, lógicamente es la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una vez practicadas las deducciones de carácter familiar, las establecidas en concepto de gastos personales y las establecidas por razón de adquisición de las viviendas o inversiones en valores públicos, que son a las que se refieren los apartados a), b), c), d), e) y f) del artículo 29 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"Artículo sesenta y siete. Cuota sobre la que se practica la deducción.

La cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la que se aplicará la deducción por inversiones, será la resultante de deducir de la cuota íntegra los conceptos a), b), c), d), e) y f) del artículo 29 de la Ley 44/78, de 8 de septiembre".

Se establece un límite de deducción que al igual que en sociedades será el 20 % de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

"Artículo sesenta y ocho. Límite de deducción.

Uno. La deducción por inversiones a que tuviesen derecho los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrá por límite la cuantía resultante de aplicar a la cuota los porcentajes establecidos en el artículo 57 de este Real Decreto" (el 20 %).

Si bien no aparece específicamente el importe de la cuantía que procede deducir, estimamos que habrá que aplicar lo señalado en el artículo 41 en su apartado c), es decir, el 10 % de las cantidades invertidas en los programas de investigación o desarrollo.

"Artículo cuarenta y uno. Deducción por inversiones y creación de empleo.

Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota líquida de dicho impuesto, en las condiciones que se establecen en este Real Decreto:

- .....
- c) El 10 % de las cantidades específicas invertidas por las Empresas editoriales, las Empresas exportadoras y en programas de investigación o desarrollo".

La aplicación de los incentivos por inversión en programas de investigación establecidos para las sociedades es coherente con lo previsto en el artículo 126 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

"Artículo 126. Aplicación de incentivos del Impuesto de Sociedades.

A los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según las disposiciones que en ella contengan".

A nuestro juicio este conjunto normativo abre un camino muy importante al fomento de los programas de investigación y desarrollo tecnológico, siendo de tener en cuenta los aspectos fundamentales siguientes:

- La posibilidad de deducir como gastos las amortizaciones practicadas en estos activos inmateriales.
- La consideración e igualación de trato de las inversiones en activos materiales fijos y activos constituidos por programas de investigación y desarrollo.
- La posibilidad de que el activo inmaterial sea creado directamente por la propia empresa o pueda acudir a terceros; de esta manera las empresas podrán optar en investigar por sí o encomendar esta labor a terceros especialistas.
- Con independencia de que los gastos en investigación (personal, etc.) se deduzcan de los ingresos, además se concede a las empresas un especial incentivo fiscal por vía de deducciones en la cuota, con la previsión de que la parte de investigación no absorbida por la deducción puede ser objeto de compensación en los sucesivos ejercicios.

Se pretende además la creación de un clima favorable al fomento de la investigación en España que, esperamos, aunque sea a largo plazo, rinda sus frutos en una menor dependencia del extranjero.

### 3. FONDOS DE PREVISIÓN PARA INVERSIONES

La constitución de fondos particulares destinados a inversiones futuras ha sido siempre uno de los mecanismos incentivadores que el legislador ha puesto en manos de las empresas, a fin de permitir la formación de fondos financieros destinados a inversiones futuras o reposición del valor de las existentes. En cuanto a la posibilidad de que se acogiesen a este fondo de previsión las futuras inversiones en programas de investigación, encontramos algunos antecedentes en la legislación comparada.

#### a) Legislación española. Antecedentes.

El Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, en su artículo 40, señalaba que:

"De la materialización de la previsión para inversiones se podría disponer para la adquisición efectiva que habría de probarse ante la Administración en forma fehaciente, de elementos materiales de activo fijo que tengan relación directa con la actividad de la empresa".

"En particular, se consideran comprendidas en este concepto las siguientes inversiones:

.....

k) Laboratorios y equipos de investigación aplicada a los fines propios de la empresa".

Ello, por tanto, supone que la base imponible se podría reducir en las cantidades que las sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que fuese la actividad que realizaran, destinasen de sus beneficios a dotar los fondos de previsión para inversiones con las limitaciones que la citada disposición de 23 de diciembre de 1977 establecía en sus artículos números 33 a 49.

La misma disposición establecía expresamente en su artículo 40, apartado 3.º a), que en todo caso, quedarían excluidas de la materialización del fondo de previsión para inversiones las patentes, marcas, derechos y cualquiera otros conceptos de activo inmaterial.

"Artículo 40.

3. En todo caso, quedarán excluidas las inversiones en los siguientes elementos:

a) Patentes, marcas, derechos y cualesquiera otros conceptos de activo inmaterial".

#### b) Legislación española actual.

El artículo 61.1 del Real Decreto 3.061/79 establece que la deducción por inversiones es incompatible para los mismos bienes con cualesquiera otros incentivos a las inversiones establecidas o que puedan establecerse en función de lo establecido en la Ley 61/1978 de 26 de diciembre en su artículo 15, n.º 8, y con el Fondo de Previsión para Inversiones.

"Artículo sesenta y uno. Incompatibilidad con otros regímenes de apoyo a la inversión.

Uno. La deducción por inversiones será incompatible para los mismos bienes, con cualesquiera otros incentivos a la inversión establecidos o que puedan establecerse con el régimen regulado en el número 8.º del artículo 15 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y con el Fondo de Previsión para Inversiones".

La Disposición Transitoria primera de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, establece una serie de normas que son aplicables al Fondo de Previsión para Inversiones en cuanto posibilita que, durante los próximos cuatro años si se presenta un plan de inversiones ante

la Administración o de dos si no se presentan, se inviertan las dotaciones ya existentes, existiendo, por tanto, la posibilidad de invertir en laboratorios y equipos de investigación, tal como indicaba el artículo 40.k) de la Ley de 23 de diciembre de 1967.

"Disposición Transitoria primera. Ley 61/78.

Uno. Las Sociedades y demás entidades sujetas al Impuesto quedarán exentas del pago de la cuota correspondiente a las cantidades dotadas al Fondo de Previsión para Inversiones, siempre que tales dotaciones sean efectivamente invertidas en los elementos de activo a que se refiere la legislación vigente del Impuesto sobre Sociedades durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, o durante los cuatro años siguientes si durante el primero presentan un plan de inversiones a la Administración e invierten durante los dos primeros años, al menos, un 25 % del total del Fondo".

La Orden de 14 de febrero de 1980 recoge las normas para aquellos casos que pueden acogerse a la normativa transitoria de la Ley 61/78 de 27 de diciembre.

1. "Las Sociedades y demás Entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades que en el ejercicio inmediato anterior al primero en que les sea aplicable la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, hubieren acordado la dotación a la previsión para inversiones, al amparo y con los condicionamientos de la legislación entonces vigente y que deseen confirmar la reducción en la base imponible correspondiente a dicha dotación, deberán invertir directamente, sin necesidad de verificar la materialización previa, el importe a que ascendiese aquélla en los elementos materiales de activo fijo que tengan relación directa con la actividad de la Empresa, dentro de los plazos señalados en el número 6.º de la presente Orden.

2. En particular, se considerarán como tales elementos materiales de activo fijo las siguientes categorías de inversiones:

.....

k) Laboratorios y equipos de investigación aplicados a los fines propios de la Empresa.

## B. GASTOS CORRIENTES

Parece que el tratamiento normal de los gastos que se realicen en programas de investigación debería ser el considerarlos como deducibles. Ello no obstante, existen casos en los que es necesaria autorización administrativa previa, ya que sin ella y por no considerarse como gastos necesarios para la realización de la actividad empresarial, sería necesario proceder a la capitalización y posterior amortización periódica con las consiguientes consecuencias en la cuenta de resultados y en el tratamiento fiscal de la misma.

El tratamiento fiscal de los gastos corrientes en programas de investigación y desarrollo se regula generalmente en torno a las siguientes orientaciones:

Aceptación de la deducción anual. Opción entre capitalización y amortización. Y, Obligación de capitalización y amortización periódica.

En algunos casos existen subvenciones por el Estado en función de los gastos realizados en investigación, pero ello lo trataremos en los mecanismos incentivadores de carácter financiero.



a) **Legislación comparada.**

Deducción anual: La deducción anual de los gastos corrientes es admitida en la legislación de Canadá, Estados Unidos, Japón, Italia, Austria, Holanda, Suiza, Alemania y Francia.

Opción de capitalización y amortización: Estados Unidos, Japón e Italia admiten el criterio de la empresa para optar o por la deducción anual de los gastos corrientes o por su capitalización y posterior amortización.

Obligación de capitalización y amortización: Austria e Inglaterra no dan más opción que la de capitalización y amortización. Austria para todos aquellos gastos superiores a 2.000 schellings.

#### JAPON

En general los gastos en investigación son deducibles en el año en que se producen. Si se trata de gastos originados por un proceso que puede ser rentable en ejercicios posteriores puede optarse por su capitalización y amortización posteriormente.

#### ESTADOS UNIDOS

Los gastos en investigación pueden ser objeto de deducción en los ejercicios en que se realizan o ser capitalizados y posteriormente amortizados. Si el producto, o procedimiento para su obtención, diese lugar a una "patente", la posible imputación de la amortización se realizaría a partir de dicho momento.

La opción, por su deducción o capitalización, para su posterior amortización, existe también en el caso de tecnología adquirida de terceros, siempre que se trate de contrato de servicios y no es posible en el caso de que se trate de patentes o licencias adquiridas, que tendrán el tratamiento de activos depreciables en todos los casos. No se consideran ineluctables en gastos de investigación las inversiones en terrenos.

#### FRANCIA

Las empresas francesas pueden respecto de los gastos de investigación elegir entre las siguientes opciones:

—Deducirlas de los ingresos en el ejercicio en que se hayan realizado. —Considerar los gastos de adquisición o de puesta en marcha para su amortización en tres ejercicios. —Capitalizarlos, amortizándolos durante el tiempo de vida útil o si se tratase de gastos subvencionados amortizándolos en los ejercicios en que se compute la subvención a fondo perdido.

En el caso de que se trate de inversiones, en activos fijos amortizables tendrán en todo caso que capitalizarse, si se trata de inversiones que estén de alguna forma subvencionadas.

#### REINO UNIDO

Se puede optar, respecto a los gastos en investigación, por su deducción en el ejercicio en que se realicen o por su capitalización o amortización en varios ejercicios.

## HOLANDA

En principio, los gastos en investigación son deducibles en los ejercicios en que se realicen. Existen, sin embargo, algunas peculiaridades respecto de los gastos en concepto de investigación de recursos naturales en que puede optarse por su capitalización y en su posterior amortización.

## CANADÁ

A partir del ejercicio del año 1975 los gastos en investigación pueden ser, o bien deducidos en el ejercicio en que se realicen o capitalizarlos y amortizarlos en ejercicios posteriores.

## ALEMANIA

Los gastos en investigación son generalmente deducibles en los ejercicios en que se realicen; sin embargo, aquellos gastos que se relacionen directamente con la obtención de un producto concreto o en la adquisición a terceros de tecnología o patentes, pueden ser capitalizados y posteriormente amortizados en función del período que se estime de vida útil.

### b) **Legislación española. Antecedentes.**

En España no han existido normas que específicamente regulen el tratamiento de los gastos en investigación, por lo que, en general, las empresas los han considerado gastos normales y han procedido a su deducción como gastos incorporados a las actividades productivas de la empresa. No obstante, hay que hacer constar que efectivamente y tal como señaló la Dirección General de Impuestos en circular, al no considerarse los gastos en investigación incluidos en ninguno de los apartados del artículo 17 del derogado Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, cabía interpretar que dichos gastos no eran deducibles anualmente y por lo tanto correspondía necesariamente su capitalización y contabilización como activo inmaterial y posterior amortización.

### c) **Legislación española actual.**

La legislación actual, Ley 61/78, de 27 de diciembre, no ha resuelto el problema, ya que en las partidas deducibles mantiene la misma duda de si deben o no considerarse dichos gastos como necesarios para la obtención de los ingresos.

Especial relevancia tiene este tema en el caso de que los gastos destinados a programas de investigación resulten fallidos, en cuyo caso, la amortización posterior de las pérdidas podría computarse como saneamiento de activos y no dar lugar a su deducción más que a través del sistema de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Sí que parecía oportuna una declaración específica de que las cantidades destinadas a investigación por la empresa y correspondientes a programas de investigación sean, en todo caso, consideradas como gastos deducibles a efectos de determinación de base.

## II. RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE LA CESIÓN DE TECNOLOGÍA

### a) Legislación comparada

#### JAPON

La importación de tecnología tiene un tratamiento fiscal favorable ya que los ingresos por importación de patentes o licencias tienen una deducción del 35 % de su importe.

Si se trata de ingresos derivados de la exportación de tecnología o asistencia técnica prestada al exterior tendrá una deducción del 20 % de la base.

#### O.C.D.E.

En el caso de acuerdos de doble imposición fiscal, se suele recurrir a los modelos que se establecen en los artículos 12 y 23 b), del modelo de la O.C.D.E. para doble imposición.

##### "Artículo 12.

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo serán imponibles en ese otro Estado.
2. El término "cánones" utilizado en el presente artículo significa pagos de cualquier tipo recibidos en consideración por el uso de, o el permiso de usar, cualquier derecho de autor de obras literarias, artísticas o científicas, inclusive películas cinematográficas, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o proceso secreto por el uso de, o el permiso para usar, equipo industrial, comercial o científico o información acerca de experiencias industriales, comerciales o científicas.
3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si el receptor de los cánones, siendo residente en un Estado Contratante de donde proceden los cánones, posee un establecimiento permanente con el cual tiene conexión efectiva el derecho o la propiedad que da origen a los cánones".

##### "Artículo 23 B.

1. Si el residente en un Estado Contratante obtiene ingresos o posee capitales que, de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo, pueden ser sometidos a impuestos en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer lugar concederá:
  - a) Como deducción de los impuestos sobre los ingresos de esa persona, una cantidad igual a los impuestos sobre los ingresos pagados en el otro Estado Contratante.
  - b) Como deducción de los impuestos sobre el capital de esa persona, una cantidad igual a los impuestos sobre el capital pagados en el otro Estado Contratante.
2. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos la deducción no excederá a la parte de los impuestos sobre los ingresos o el capital, respectivamente, calculadas antes de efectuar la deducción, que corresponde, como puede ser el caso, a los ingresos o el capital que pueden ser sometidos a impuestos en el otro Estado Contratante".

### b) Legislación española. Antecedentes.

Hasta la actual regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto de Sociedades con su carácter de impuestos integrales, las transferencias e ingresos por

concepto de asistencia técnica venían gravados en el Impuesto sobre el Capital por lo que hacemos una breve referencia al mismo, dado que en algunos casos todavía puede ser aplicable.

*Tratamiento fiscal.* Se consideraban Rentas del Capital, constitutivos del hecho imponible del correspondiente impuesto, los rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica, conforme el apartado c) del artículo 3.º.

“Artículo 3.º Texto Refundido Rentas Capital.

Constituye el hecho imponible la obtención de rentas del capital invertido bajo cualquier forma de acto o negocio jurídico, comprendidas en los siguientes grupos:

- c) Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, de otras manifestaciones de la propiedad industrial, de la utilización de producciones cinematográficas y del arrendamiento de minas, negocios, bienes o cosas”.

Para la determinación de la base imponible había que distinguir si el contrato comprendía prestación de servicios personales, en cuyo caso, se deducía el importe de los citados servicios y a continuación, si se trataba de asistencia técnica prestada a explotaciones de carácter industrial o agropecuario, existía una deducción del 30 % o, si se trataba de asistencia técnica para el perfeccionamiento de procesos productivos y de transformación de productos, en cuyo caso, existía una deducción del 70 % de los ingresos brutos.

“Artículo 20. Texto Refundido Rentas Capital.

- 2. Tratándose de rendimientos de asistencia técnica, si el contrato comprendiese la prestación de servicios personales a cargo de la persona o entidad que la lleve a cabo, se deducirá de la cantidad percibida el importe de los citados servicios, siempre que hayan sido gravados en España por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

Realizada, en su caso, esta deducción, la base imponible se determinará por aplicación de los siguientes porcentajes:

- A) El 30 % cuando la asistencia técnica fuese prestada a explotaciones de carácter industrial o agropecuario:
  - a) Para la realización de instalaciones de primer establecimiento y puesta en marcha de las mismas.
  - b) Para la renovación y modernización de instalaciones.
  - c) Para la realización de instalaciones con el fin de perfeccionar el proceso productivo.
- B) El 70 % cuando la asistencia técnica se utilizase para el perfeccionamiento de los procesos de fabricación y conservación de productos”.

En el caso de que se tratase de rentas procedentes del extranjero procedía deducir el impuesto abonado en el país de origen, según el artículo 34.2.

“Artículo 34. Texto Refundido Rentas Capital.

- 2. De las cuotas de este Impuesto por rentas o rendimientos procedentes del extranjero percibidos por sociedades o entidades jurídicas residentes en España será deducido el impuesto de naturaleza idéntica o análoga pagado en el extranjero, hasta el límite de aquellas cuotas”.

La cuota, en todo caso, será el 20 % de la base imponible estimada.

*Personas Físicas residentes en España.* En virtud de lo establecido en el artículo 4.1. a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Rentas del Capital, se gravaban las rentas obtenidas por

residentes; en virtud de lo establecido en el artículo 4.1. b) las satisfechas por residentes, y en virtud de lo establecido en el artículo 4.1. c) las percibidas por residentes.

"Artículo 4. Texto Refundido Rentas Capital.

1. El gravamen se aplicará a las rentas del capital en cualquiera de los siguientes casos:
  - a) Cuando sean obtenidas en territorio nacional por personas naturales o jurídicas, residentes o no en España.
  - b) Cuando son satisfechas, dentro o fuera del territorio español, por personas o entidades residentes en el mismo.
  - c) Cuando se satisfagan a residentes en España, cualquiera que sea la residencia de la persona o entidad deudora".

*Personas físicas no residentes.* Quedaban gravadas exclusivamente en cuanto a las rentas obtenidas en territorio español, en virtud de lo establecido en el citado artículo 4.1.a).

*Personas jurídicas residentes en España.* Las personas jurídicas residentes, en principio estaban gravadas tanto por las rentas obtenidas, como satisfechas, como percibidas, en virtud de lo establecido en el artículo 4.º salvo la excepción establecida en el artículo 5.º 2., que es un caso de no sujeción, referente a rentas abonadas por sociedades residentes en España a personas o entidades residentes en el extranjero cuando reuniesen las circunstancias que en el mismo se especifican.

"Artículo 5. Texto Refundido Rentas Capital.

No estarán sujetos a este Impuesto:

2. Las rentas obtenidas por personas o entidades residentes en el extranjero que hubiesen sido abonadas por sociedades residentes en España, cuando concurren las dos circunstancias siguientes:
  - a) Que se paguen directamente por un establecimiento permanente en el extranjero de dichas sociedades residentes en España.
  - b) Que se satisfagan por razón de préstamo recibido y de patente o de asistencia técnica utilizada por el citado establecimiento permanente y exclusivamente para sus fines".

*Personas jurídicas no residentes.* En principio, estaban gravadas por las rentas obtenidas en España, de conformidad con el artículo 4.1.a); no obstante, les era aplicable el artículo 7.º, 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, lo que representaba un tratamiento favorable para la importación de tecnología.

## c) Legislación española actual

### c.1. Rendimientos percibidos por personas físicas residentes.

— *Ingresos obtenidos y percibidos en España.* Dado que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir del 1 de enero de 1979, es un impuesto de carácter integral, los rendimientos procedentes de la cesión de tecnología, comúnmente denominada asistencia técnica, se integrarán en la base imponible total del contribuyente junto con los restantes ingresos que le sean imputables. A los efectos de este apartado y conforme el artículo 4.º.1.a) de la Ley y artículo 13 del Reglamento, R.D. 2.615/79, de 2 de noviembre, que la desarrolla, son sujetos pasivos las personas físicas que tengan residencia habitual en territorio nacional o que aún cuando no residan

habitualmente, formen parte de una unidad familiar que sí se considere residente en el territorio.

“Artículo 13. Obligación personal de contribuir.

Son sujetos pasivos del Impuesto por obligación personal:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y
- b) Las personas físicas que, aun no residiendo habitualmente en territorio español, formen parte de una unidad familiar que se considere residente en dicho territorio”.

El artículo 53 del Reglamento, que define los que se consideran rendimientos íntegros procedentes del capital mobiliario, señala que los mismos no han de hallarse afectos a actividades profesionales, empresariales o artísticas, por lo que en este apartado no debemos considerar incluido el tratamiento de aquellos rendimientos originados por Programas de Investigación que sean explotados por empresarios individuales, ya que a éstos les corresponde un tratamiento específico dentro de las rentas de tipo empresarial.

“Artículo 53. Concepto de rendimientos del capital mobiliario.

- 1. Se considerarán rendimientos íntegros procedentes del capital mobiliario todas las percepciones, cualquiera que sea su denominación, que se deriven directa o indirectamente de elementos patrimoniales de tal naturaleza, tanto de bienes como derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades profesionales, empresariales o artísticas realizadas por el mismo”.

El artículo 54 en su apartado f) incluye específicamente, y con las condiciones anteriormente indicadas, los ingresos derivados de la prestación de asistencia técnica.

“Artículo 54. Rendimientos procedentes del capital mobiliario.

Se incluirán entre los rendimientos a que se refiere el artículo anterior:

- .....
- f) Los procedentes de las propiedades industrial o intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor, así como los derivados de la prestación de asistencia técnica”.

A estos efectos, y a fin de determinar el rendimiento neto, consideramos que son aplicables las deducciones establecidas en el artículo 57.2.a) del Reglamento, así como las comprendidas en el artículo 62.2. del mismo, particularmente las referentes a amortización, conservación y seguro de los valores materiales e inmateriales que el activo de las personas físicas reflejan la fuente productora de rendimientos por asistencia técnica.

“Artículo 57. Rendimientos netos del capital mobiliario.

2. En particular:

- A) Cuando se trate de rendimientos procedentes de capitales aportados o de capitales dinerarios cualquiera que fuese la modalidad de colocación, se deducirán los siguientes gastos:
  - a) Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

- b) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos cuyos íntegros se computan.
  - c) Los ocasionados por la formalización del correspondiente contrato de cesión o colocación de los capitales, así como los de defensa jurídica relativos a los rendimientos computados en el impuesto.
- B) Cuando se trate de rendimientos del capital mobiliario no comprendidos en la letra A) anterior, además de los gastos allí enunciados, serán igualmente deducibles los que resulten pertinentes de los contenidos en el artículo 62 del presente Reglamento”.

“Artículo 62.

2. En particular, se incluirán entre los gastos a que se refiere el apartado anterior:

- f) Los destinados a mantener la capacidad productiva de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, por alguno de los siguientes conceptos:
  - Amortización de los valores del inmovilizado.
  - Conservación y reparación del activo material.
  - Seguro de los bienes y derechos afectos a la actividad.

Hay que tener en cuenta, tal y como establece el artículo 63, que se consideran amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial entre los que pudieran encontrarse los derechos que dan lugar a percepciones por transferencia de tecnología.

“Artículo 63. Concepto de amortización.

1. A los efectos previstos en el artículo anterior, se consideran amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea afectiva y se halle contabilizada”.

Evidentemente dichas amortizaciones quedan sujetas a su carácter de efectividad, siendo generalmente preciso, en el caso y para las rentas que nos ocupan, que los interesados formulen los correspondientes planes de amortización ante el Ministerio de Hacienda, planes que, si no son denegados en el plazo de tres meses, se considerarán aprobados.

- *Ingresos obtenidos en el extranjero y percibidos en España.* El cómputo de los ingresos y determinación de los gastos deducibles sigue el mismo régimen expuesto en el apartado anterior y sólo en la cuantificación de la cuota a pagar habrá que tener en cuenta lo siguiente:

De la cuota resultante por la aplicación de la escala del Impuesto General sobre la Renta, señala el artículo 128, será deducible la menor de las dos cantidades siguientes, o bien el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, o bien el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base imponible gravada en el extranjero. Es indudable que puede ocurrir que el perceptor de rendimientos por transferencia de tecnología hubiese sido gravado en el extranjero de conformidad con el sistema fiscal en vigor en el país pagador, y en este caso, es aplicable la deducción establecida en este artículo 128.

"Artículo 128. Compensación de impuestos.

En el caso de obligación personal de contribuir, se deducirá de la cuota de este Impuesto la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a ingresos computados en el Impuesto.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base imponible gravada en el extranjero.

A estos efectos, el tipo medio efectivo se determinará restando de la cuota íntegra del Impuesto las deducciones señaladas en este Reglamento, excepto la contemplada en el artículo 131 del mismo".

*c.2. Rendimientos percibidos por personas físicas sujetas a gravamen por obligación real.*

El artículo 14 del Reglamento señala que están sujetas a tributación las personas y, en concreto, los rendimientos obtenidos cuando éstos se hayan producido en territorio español, por lo que dentro de este concepto quedarían sujetos a tributación los pagos por asistencia técnica que se hagan a personas físicas residentes en el extranjero.

"Artículo 14. Obligación real de contribuir.

Son sujetos pasivos del Impuesto por obligación real cualquiera otras personas físicas no comprendidas en el artículo anterior que obtengan rendimientos o cuyo patrimonio experimente incrementos o disminuciones patrimoniales que se hayan producido en territorio español o que hayan sido satisfechos por una persona o Entidad, tanto pública como privada, residente en dicho territorio".

El artículo 18 del Reglamento y el apartado d) del artículo 19 expresamente indican la calificación como renta gravable de los rendimientos que provengan de asistencia técnica.

"Artículo 18. Rentas gravables en la obligación real.

Los sujetos pasivos por obligación real únicamente serán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos o incrementos o disminuciones de patrimonio producidos en territorio español y por los satisfechos por una persona o Entidad, pública o privada, residente en el mismo".

"Artículo 19. Renta obtenida en territorio español.

A los efectos de lo previsto en el artículo anterior, se consideran, en todo caso, rendimientos e incrementos o disminuciones patrimoniales producidos en territorio español:

- d) Los rendimientos que provengan de préstamos, patentes, asistencia técnica o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada en territorio español a unas personas, Entidad residente en el mismo o a un establecimiento permanente situados en dicho territorio".

Aunque por supuesto, para la determinación de los rendimientos netos, estimamos que son deducibles los gastos necesarios para la obtención de los mismos y, por tanto, las deducciones señaladas en el apartado anterior, de conformidad con el artículo 57 y 62, deberán ser igualmente aceptadas, hay que interpretar la referencia del artículo 19. d) como rendimiento netos que se igualan a pagos realizados.

En cuanto a la cuota que corresponda a estos ingresos, lógicamente resultará de la aplicación del apartado c) del artículo 148, concordante a efectos de retención con el apar-



tado e) del artículo 149, por lo que su gravamen resultará probablemente inferior a cantidades equivalentes obtenidas por personas residentes, si bien ello con independencia de la repercusión que a efectos fiscales puede tener el tratamiento de estas rentas obtenidas en España en relación con la fiscalidad personal del residente en el extranjero.

"Artículo 148. Cálculo de la retención.

La cuantía de la retención será el resultado de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho los siguientes porcentajes:

- .....
- c) Cuando el perceptor de los rendimientos, cualesquiera que sea su naturaleza, no tenga su residencia habitual en territorio español se retendrá la cantidad que resulte de aplicar sobre el rendimiento íntegro satisfecho la escala contenida en el artículo 114 anterior" (la escala general).

"Artículo 149. Normas para la determinación del porcentaje de las tablas.

Para la determinación del porcentaje de las tablas incluidas en el artículo 157 de este Reglamento que resulte aplicable en cada caso se tendrán en cuenta las siguientes normas:

- .....
- e) En los supuestos de retención, el sujeto retenedor para determinar el porcentaje aplicable únicamente tomará en consideración los rendimientos por él satisfechos o, en su caso, que vaya a satisfacer el sujeto pasivo".

Con posterioridad al 2 de noviembre de 1979, por virtud del Real Decreto 1.290/1980, de 20 de junio, la tributación de personas físicas sin residencia habitual en España ha sido objeto de modificación sustancial en cuanto a que el gravamen a soportar pasa a ser en función de su tipo único y no en función de la aplicación de escala.

Dispone el artículo 148, apartado c), en su nueva redacción:

- "c) Cuando el perceptor de los rendimientos, *cualquiera que sea su naturaleza*, no tenga su residencia habitual en territorio español se retendrá la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho el tipo fijo del quince por ciento".

c.3. *Rendimientos percibidos por sociedades no vinculadas.*

Dentro de este apartado vamos a distinguir el caso general de sociedades no vinculadas entre sí y el específico de sociedades vinculadas. Dentro del primer apartado separaremos la tributación de los ingresos por asistencia técnica de sociedades nacionales o con domicilio en España y sociedades extranjeras o no residentes y sin domicilio en España.

— *Residentes en España.* Los ingresos por asistencia técnica que perciban las sociedades o entidades residentes en España quedan incluidas en la base imponible del contribuyente, con independencia que sus pagadores u origen del ingreso sea nacional o extranjero; así se deduce del artículo 6.º 1.

"Artículo 6.1. Atribución de rentas.

Uno. Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

El artículo 7.º expresamente señala que se consideran rendimientos obtenidos en España las contraprestaciones por asistencia técnica y el artículo 12 señala entre los ingresos computables las contraprestaciones cualquiera que sea su denominación, que

provenzan de bienes o derechos que correspondan al sujeto pasivo y que no estén derivadas de una actividad empresarial.

"Artículo séptimo. Rendimiento e incrementos de patrimonio obtenidos en España.

Se considerarán, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:

- .....
- b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

"Artículo doce. Ingresos computables.

Tendrán la consideración de ingresos computables:

- .....
- b) Las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y que no se hallen afectos a las actividades que se refiere la letra a) anterior".

Para la determinación del rendimiento neto habrán de deducirse de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de los mismos y entre ellos cabe la amortización que se establezca en función de planes formulados por la sociedad titular del derecho que da lugar a la percepción de ingresos por asistencia técnica.

De la cuota resultante se deducirán, de conformidad con el artículo 24.4. y cuando los ingresos procedan del extranjero, la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero o el importe que correspondería pagar por estos rendimientos si se hubiesen obtenido en territorio nacional.

"Artículo veinticuatro. Deduciones de la cuota.

De la cuota resultante por aplicación del artículo anterior se deducirán las siguientes cantidades:

.....

Cuatro. En el caso de obligación personal, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
- b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubieran obtenido en territorio español".

— *No residentes.* Las sociedades sujetas a obligación real de contribuir por no ser residentes en territorio español tributarán igualmente por los rendimientos procedentes de asistencia técnica obtenidos en España.

"Artículo cuarto. El sujeto pasivo.

- Uno. ....
- b) Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando sin ser residentes en territorio español obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo".

"Artículo séptimo. Rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España.

Se considerarán, en todo caso, rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España los siguientes:

- b) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

Igualmente se podrán deducir de los ingresos obtenidos a efectos de determinación de la base imponible, los gastos necesarios para su obtención.

El tipo impositivo de tributación será el general del 33 %, ya que el tipo inferior del 24 % que señala el artículo 23.2. de la Ley, no afecta más que a los intereses y comisiones, pero no a los ingresos procedentes de asistencia técnica.

*c.4. Rendimientos percibidos por sociedades vinculadas.*

Contiene la legislación del Impuesto sobre Sociedades una especial mención referente a la valoración de ingresos en el caso de sociedades vinculadas y consideramos que la misma es de importante aplicación en el caso que nos ocupa por las posibles simulaciones que puedan producirse a efectos fiscales y transferencia de beneficios mediante una valoración no real de los pagos por asistencia técnica. Señala el artículo 16 que la valoración se hará conforme a precios normales de mercado que se aplicarán, en todo caso, a las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España.

"Artículo dieciséis. Valoración de ingresos y gastos.

Tres. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes.

Cuatro. Lo dispuesto en el número anterior se aplicará en todo caso:

- a) A las Sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras, no residentes en España".

El régimen de tributación será similar al indicado en el apartado anterior.

*c.5. Situación transitoria.*

El artículo 7.º en su apartado 2 del Decreto 3.359/67, de 23 de diciembre del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades establecía una exención de las rentas obtenidas en territorio nacional procedentes de rendimientos gravados por el Impuesto sobre Rentas del Capital y percibidas por entidades residentes en el extranjero, que entendemos, de acuerdo con la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 61/79 que actualmente regula el Impuesto sobre Sociedades, puede defenderse que se mantiene en vigor, lo cual indudablemente durante un período de cinco años da un tratamiento favorable a la importación de tecnología.

"Artículo 7.º Decreto 3.359/67, de 23 de diciembre.

- 2. Por excepción, cuando las rentas obtenidas en territorio nacional consistan en dividendos, intereses y demás rendimientos gravados por el Impuesto sobre las Rentas del Capital y sean percibidas por entidades residentes en el extranjero, que no realicen negocios en Es-

paña por medio de establecimiento permanente, procederá exclusivamente el gravamen por dicho Impuesto”.

“Disposición Transitoria Tercera.

Uno. Las Sociedades que gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en este Impuesto reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente ley, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo. Las Sociedades que actualmente gocen de cualquier clase de beneficio fiscal no comprendido en el párrafo anterior seguirán disfrutando del mismo durante un plazo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos”.

### III. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DONACIONES EN RAZÓN DE FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN

Es frecuente, en todas las legislaciones, la deducción como gasto de las cantidades que como donativos o liberalidades se entregan a instituciones destinadas a la investigación. En el momento actual nuestra legislación no hace una especial referencia a este tipo de liberalidades.

#### a) Legislación comparada.

##### CANADA

Los donativos que se realicen para centros universitarios que realicen actividades de investigación se consideran gastos en investigación y como tales son tratados. En el caso de que se trate de donativos a instituciones o asociaciones no universitarias pero con fines investigadores la Administración decidirá si los mismos tienen este carácter de investigación o no.

#### b) Legislación española. Antecedentes.

— *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Parece evidente un retroceso respecto de la legislación anterior a la entrada en vigor del actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que los antecedentes de las normas actuales han sido el artículo 7.º de la Ley de 16 de diciembre de 1954, y el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de 23 de diciembre de 1967, y en ambos, los fines de investigación científica aparecían claramente especificados, lo que no ocurre en la actualidad como veremos en el apartado siguiente.

“Artículo 7.º Ley de 16 de diciembre de 1954.

De la suma de los ingresos brutos anuales que resulte de los conceptos relacionados en el artículo 5.º, se deducirán:

.....  
Las cantidades satisfechas por el titular al Estado, Provincia, Municipio o Asociaciones o Fundaciones benéfico-docentes o para fines de investigación científica, siempre que la Administración pueda comprobar la efectividad del gasto y el carácter público de la Institución que lo reciba o se acredite en las de carácter particular la rendición de cuentas al Protectorado del Gobierno”.

“Artículo 17.º Texto Refundido de 23-XII-67.

1. De la suma de ingresos que se consideren obtenidos en el período de la imposición, en cuanto no hayan sido deducidos en la estimación de bases de los impuestos a cuenta, se deducirán los siguientes gastos:

- a) Las cantidades donadas al Estado, Provincia, Municipio, Asociaciones y Fundaciones benéficas, benéfico-docentes o asimiladas a estas dos últimas, Cruz Roja Española, o para fines docentes o de investigación científica, cuando la institución que las reciba sea de carácter público o, siendo de carácter privado, se acredite de un modo fehaciente ante el Protectorado del Gobierno en las fundaciones benéficas, o ante el Ministerio competente en los restantes casos, que las sumas recibidas se han destinado de modo directo y afectado permanentemente al cumplimiento del fin benéfico, docente o de investigación para el que fueron entregadas”.

— *Impuesto sobre la Renta de Sociedades.* Al igual que en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también cabe considerar un retroceso de la situación anterior en que el aspecto de investigación aparecía claramente especificado en los apartados 18 y 19 del artículo 17 del Decreto 3.359/67 de 23 de diciembre, vigente.

“Artículo 17. Decreto 3.359/67, de 23 de diciembre.

18. Las cantidades satisfechas al Ministerio de Educación y Ciencia, a las Universidades o cualquier Organismo de carácter público con destino a Centros docentes o de investigación.
19. Las cantidades satisfechas a terceros para fines docentes o de investigación, siempre que a solicitud de los interesados el Ministerio de Hacienda así lo declare en cada caso, previo informe favorable de la Comisión Asesora de Investigación Científica y Técnica y del Ministerio competente en relación con el fin a que se destinen”.

### c) **Legislación española actual.**

#### c.1. *Personas Físicas.*

El vigente Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala en su artículo 75 como gasto no deducible los donativos y demás liberalidades que no están comprendidas en el artículo 78.1.b) ni en el artículo 62, sin que en los mismos puedan incluirse dichas donaciones.

Únicamente dentro del artículo 124.2. en sus apartados a) y b) puede considerarse que podrían quedar incluidos estos donativos, si bien dependería de la calificación que el Organismo competente haya dado a la fundación o institución investigadora.

“Artículo 124. Deducciones por incentivos.

En concepto de incentivos se podrán deducir las siguientes cantidades:

#### 2. Por donativos:

- a) El 15 % de los donativos realizados al Estado u otras Entidades públicas territoriales o institucionales, incluidas las fundaciones constituidas por las mismas.

.....  
La base de esta deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del sujeto pasivo y, en su caso, de la unidad familiar.

- b) El 15 % de las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del sujeto pasivo y, en su caso, de la unidad familiar.

Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales”.

### c.2. *Sociedades.*

En la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades la referencia que puede cubrir los donativos entregados con intención de promover la investigación es la interpretación del artículo 13, apartado m), con las mismas limitaciones de la necesidad de calificación de la institución o fundación señaladas en el apartado anterior:

“Artículo trece. Partidas deducibles.

.....

m) Las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos, calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rinden cuentas al órgano de protectorado correspondiente, hasta el límite de 10 % de la base imponible. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donativo realice actividades artísticas o culturales”.

Igualmente podrán considerarse incluidas algunas donaciones de este tipo en el apartado o) del mismo artículo.

o) Las cantidades donadas o aportadas a Entidades privadas de promoción industrial, cuya actuación se limite a aquellas regiones de nivel de renta por habitante inferior a la media nacional, y en los términos que reglamentariamente se determinen.

## IV. INCENTIVOS FISCALES DE CARÁCTER SUBJETIVO

### a) **Legislación comparada**

#### FRANCIA

En el caso de inversiones en empresas, cuyo objeto social sea la investigación o desarrollo de procedimientos tecnológicos, existe una reducción por los ingresos obtenidos del 50 %. Igualmente en el caso de plusvalías o ganancias de capital obtenidas por ventas de las participaciones si las mismas se hubiesen detentado durante un período de tres años o más, existe una reducción del 50 %.

#### ALEMANIA

Se permite la formación de asociaciones de carácter temporal para la promoción o realización de actividades de Investigación y Desarrollo; las empresas asociadas podrán considerar como gasto fiscal las cantidades aportadas a la asociación, siempre que sean inferiores al 10 % de sus ingresos o al 2 % de la masa salarial anual; este tipo de asociaciones está exento de impuestos.

## CANADÁ

La creación de centros o instituciones de Investigación puede quedar exenta de toda clase de impuestos siempre que reúnan una serie de condiciones, así: que tengan como objetivo exclusivamente la promoción de trabajos de Investigación, que realicen un determinado volumen de inversiones en Canadá, y que no sea titular de más del 50 % del capital de otras asociaciones o compañías.

## REINO UNIDO

Si bien no existe una exención expresa respecto de las asociaciones o compañías que favorecen el desarrollo de procesos de investigación, la Administración británica favorece toda clase de procesos de concentración que permitan el fomentar las actividades de Investigación y Desarrollo.

## JAPON

En el caso de que se realicen asociaciones de empresas con el fin de realizar actividades de Investigación y los resultados de estas asociaciones fuesen positivos, se permitirá que no sean objeto de imposición los beneficios o rendimientos obtenidos si se prorratean en función de los costes.

## HOLANDA

No existe un tratamiento fiscal de carácter favorable para los beneficios obtenidos por un proceso de asociaciones de cara a una Investigación o Desarrollo de tecnología, si bien se admite la deducción de pérdidas en función de la participación de diversas empresas en la asociación, pérdidas que podrán deducir o compensar de sus ingresos.

### b) Legislación española actual

Incluimos en este apartado aquellas exenciones o bonificaciones que se conceden a determinadas sociedades, entidades o personas, por su vinculación total a la actividad investigadora.

Dado que la mayor parte de las entidades dedicadas exclusivamente a investigación tienen el carácter de instituciones o fundaciones, que pueden calificarse de utilidad pública, entendemos que pueden quedar incluidas dentro de las que señala el apartado e) del artículo 5.º, 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, exentas del Impuesto, tal como señala dicho artículo, siempre que se cumplan las condiciones que en el mismo se exponen.

"Artículo quinto. Exenciones.

Dos. Están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades:

- e) Los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuenta al órgano de portectorado correspondiente".

Por otra parte la Disposición Transitoria Tercera, dos, señala que quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre Rentas del Capital, si no tienen un plazo inferior a los cinco años, los podrán seguir disfrutando durante un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la Ley.

"Disposición Transitoria Tercera.

Dos. Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo. Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal por el mismo Impuesto, no comprendido en el párrafo anterior, seguirán disfrutando del mismo durante un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos".

Entendemos que esta disposición sirve para mantener en vigor el artículo 32 del Impuesto sobre las Rentas del Capital del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967.

"Artículo 32. Se bonificarán en el 95 % las cuotas relativas a los rendimientos derivados de asistencia técnica de cualesquiera cualquier clase, prestadas por centros de investigación oficialmente reconocidos y las obtenidas por dichos centros de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial que sean titulares".

## V. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS INGRESOS POR RAZÓN DE DEDICACIÓN A ESTUDIO O INVESTIGACIÓN

### a) Legislación comparada.

#### REINO UNIDO

Con el fin de fomentar la exportación de tecnología, los ingresos que perciban los trabajadores de empresas del Reino Unido en el extranjero tienen un tratamiento fiscal favorable.

#### ESTADOS UNIDOS

Los ingresos o beneficios que los investigadores obtengan por la venta de marcas, patentes o procedimientos son considerados como ganancias de capital y por lo tanto tienen un tratamiento fiscal más favorable que los beneficios normales.

### b) Legislación española actual.

Es frecuente el no gravamen de los ingresos que en concepto de beca o liberalidad se perciban por personas dedicadas a la investigación. En dicho sentido, encontramos una referencia en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el apartado 3.º del artículo 9.º.

"Artículo 8. Supuestos que no constituyen renta.

A los efectos de este Impuesto, no tendrán la consideración de renta:

d) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes que se determinan en el artículo siguiente".

"Artículo 9. Premio literarios, artísticos y científicos relevantes.

3. No tendrán la consideración de premios las becas, ayudas y, en general, las cantidades de dinero destinadas a la financiación, previa o simultánea, de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior".



Otra referencia, si bien de otro orden, es la del artículo 130.2 referente a una deducción complementaria del 15 % de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los rendimientos obtenidos de trabajos directamente relacionados con asistencia técnica prestada en el extranjero.

"Artículo 130. Trabajos realizados en el extranjero.

1. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 128 de este Reglamento, los trabajadores españoles que obtengan rendimientos del trabajo realizado en el extranjero, satisfechos por Empresas mineras, de explotación de hidrocarburos, constructoras, de montajes o exportadoras de tecnología que sean residentes en territorio español, podrán deducir de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el 15 % de dichos rendimientos.
2. El tratamiento previsto en el apartado anterior es aplicable únicamente a los rendimientos que se deriven de trabajo directamente desempeñados en las construcciones, montajes o *asistencia técnica* realizados o prestada en el extranjero, sin que resulte extensible a los rendimientos de aquellos otros puestos de trabajo que, por su contenido, no precisen llevarse a cabo de forma ininterrumpida fuera del territorio español".

## VI. GRAVÁMENES FISCALES POR TRÁFICO DE TECNOLOGÍA

En este apartado incluimos aquellos gravámenes que recaen sobre la transferencia de tecnología procedente de programas de investigación por el simple hecho de su circulación, es decir, independientemente de los gravámenes por obtención de ingresos procedentes de dicha transferencia de tecnología, y que han sido estudiados en otros apartados.

### a) Legislación comparada

#### FRANCIA

El impuesto sobre el valor añadido puede reducirse hasta un 0,2 % de la cuota cuando se trate de donaciones a organismos públicos o empresas privadas dedicadas a la investigación. Las entidades dedicadas a Investigación sin ánimo de lucro están exentas del impuesto sobre el valor añadido.

Existe también reducción sobre la constitución de sociedades destinadas a realizar o estudiar procesos de investigación.

#### CANADA

Existen diversas reducciones respecto de los impuestos de carácter aduanero sobre los bienes destinados a Investigación cuando los mismos se importasen por no existir equipos similares producidos en Canadá. En el caso de que fuesen de producción canadiense están exentos del impuesto sobre las ventas.

### b) Legislación española actual

#### — Impuesto Tráfico de Empresas.

En el caso de que constituyan actos habituales del comercio o actividad de la empresa, las

prestaciones quedan gravadas por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas, "siendo el tipo impositivo, por lo general, el 2 %".

Si se trata de importaciones o exportaciones de tecnología, el tipo es el 1,5 %.

"Artículo 19. 3.º.

D. Otras exportaciones sujetas.

A efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, tendrán la consideración de exportaciones:

- a) Las prestaciones de servicios de asistencia técnica que se realicen en o para el extranjero por Empresas españolas dedicadas habitualmente a esta actividad, con excepción de los servicios prestados por los establecimientos permanentes de las Empresas españolas en el extranjero".

— *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

En este impuesto se gravan aquellas prestaciones de asistencia técnica cuando las mismas no revistan caracteres de habitualidad, ya que si tuviesen este carácter deben considerarse objeto propio del comercio o actividad de la empresa y se gravarían por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas.

En este caso, al no revestir carácter de habitualidad se grava por el n.º 20 de la tarifa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tipo del 1,4 %.

— *Impuesto de compensación de gravámenes interiores.*

La importación de planos y diseños, etc., están sujetos al impuesto de compensación de gravámenes interiores, partida 49.06 del arancel y como consecuencia de la Ley 6/79, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta. El tipo impositivo es el 3,3 %.

— *Desgravación fiscal a la exportación.*

Si la transferencia de asistencia técnica se realiza por una empresa residente en España en beneficio de una empresa no residente, existe una desgravación fiscal al tipo actualmente del 2,5 % en virtud de la Ley 6/79, de 25 de septiembre, modificando el tipo del 4 % anteriormente existente.

## VII. INCENTIVOS DE CARÁCTER FINANCIERO

### a) Subvenciones

#### Holanda

Las subvenciones para la adquisición de activos fijos disminuyen el valor contable del bien adquirido, lo cual afecta indirectamente a los resultados, al no poderse depreciar los bienes más que hasta el límite de su valor contable.

Las subvenciones para gastos y costes de I + D se consideran fiscalmente como ingresos, de los que podrían deducirse los gastos de I + D realizados a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### **Francia**

Las subvenciones en metálico, definitivas y a fondo perdido —caso, en otros, de las ayudas para investigación básica y aplicada de la D.G.R.S.T.— serán consideradas como ingreso fiscal en el ejercicio en el cual se reciban. En este sentido hay que aclarar que, como existen subvenciones destinadas a cubrir períodos de tiempo superiores al año, las bases imponibles de cada ejercicio se incrementarán en la parte de subvención que le correspondiera según lo dispuesto en la Instrucción de la Administración de Impuestos de 2 de febrero de 1967.

Como excepción a esta última regla hay que señalar las subvenciones concedidas para incentivar la I + D y el desarrollo regional, para los que se sigue el siguiente procedimiento:

- Si la subvención se utilizó para cualquier activo fijo, el importe de la ayuda se prorrateará y adicionará a las bases del impuesto, en función del número de ejercicios en que el activo vaya a ser objeto de depreciación.
- Si la subvención se destinó a la adquisición o financiación de activos no sujetos a desgravación, la asignación a las bases imponibles se hará siguiendo un método lineal, considerando los años, según el contrato firmado con la Administración, durante los cuales la compañía no puede enajenar tales activos.

Si tal contrato no existiese, el importe se distribuiría linealmente en un período de diez años.

### **Canadá**

Para que un incentivo —o subvención— sea autorizado, los costes aprobados de capital (maquinaria, equipo y edificios) deben exceder de 30.000 dólares en caso de expansión ordinaria o modernización y 60.000 dólares en el caso de una nueva instalación o de la expansión de un nuevo producto.

Se establecen una serie de condiciones para tener derecho a esta subvención:

- La solicitud ha de hacerse en período de planificación, es decir, antes de adquirir ningún compromiso.
- La oferta de un incentivo hecho por el Ministerio de Expansión Económica Regional, es apta para ser aceptada por el interesado durante dos meses.
- La oferta especificará una fecha, en la cual deberá empezar la construcción o instalación.
- La operación debe emplear a los residentes de la región en que se instala en el máximo número posible.
- El solicitante ha de aportar al menos un 20 % de los costes del capital aprobado.
- El 80 % del incentivo autorizado será pagado cuando comience la producción comercial, siendo pagado el 20 % restante en un tiempo de dos años y medio para una expansión ordinaria o modernización, o de tres años y medio para una nueva instalación o expansión de un nuevo producto.

Esta legislación se aplica desde diciembre de 1976.

### **Alemania Federal**

Además de los incentivos de impuestos, la B.M.W.F. otorga un subsidio del 10 % para invertir en investigación y desarrollo industrial. Esto es válido para todas las empresas aunque normalmente sólo es utilizado por las compañías más poderosas.

### **Alemania Oriental**

Existe en Berlín una ayuda o "soporte" especial que se dirige a hacer posible la pequeña y mediana empresa y a atraer nuevas industrias. Hay un programa financiado por la B.M.W.F. y administrado por la Cámara de Comercio de Berlín oriental dirigido directamente a apoyar los esfuerzos para la Investigación y Desarrollo de las Industrias pequeñas y medianas.

Los requisitos para este apoyo son los siguientes:

- Las firmas situadas completamente en Berlín oriental deberían, si ello es posible, realizar la investigación en el Berlín oriental.
- La investigación puede ser llevada a cabo fuera del Berlín oriental (en una Universidad, por ejemplo) si el centro más cualificado para la investigación está situado en algún lugar de la R.F.A.

## **b) Préstamos**

### **Canadá**

Hay un tipo de préstamo para innovaciones en la pequeña empresa, y se conceden para financiar los gastos o costes de aquellas empresas que desarrollen proyectos de cierta importancia innovadora.

### **Francia**

*Gestión del Gobierno.* Mientras no haya un programa de apoyo directo de investigación y desarrollo industrial, la gestión de gobierno se utiliza como un método de obtener crédito avanzado para financiar investigación y desarrollo. Si el gobierno acuerda comprar un determinado producto, esté o no producido, la compañía puede llevar el contrato de gestión a un banco para obtener un préstamo. El banco puede entonces pedir a la Caja Nacional de Asuntos de Estado (CNME), que es un banco del gobierno, que garantice el préstamo. Si el CNME accede a la garantía, que es esencialmente un apoyo al contrato del gobierno, el banco hará el préstamo a un interés más bajo del usual, que es normalmente el 6 %. El banco puede hacer el préstamo y hacerlo a un interés más bajo, porque no corre ningún riesgo; de otro modo el interés será entre un ocho o un diez por ciento dependiendo del grado de riesgo.

La compañía tiene un capital de producción con bajo interés que puede ser usado para financiar investigación y desarrollo así como producción. Se puede decir que a la compañía se le paga por adelantado por productos no entregados todavía. El método es similar a las Cartas de Acuerdo, excepto que la gestión del Gobierno implica una intención de compra, que no está presente en las cartas de acuerdo. Aparentemente la gestión del gobierno puede fomentar gastos de investigación y desarrollo porque la CNME prefiere garantizar préstamos usados primeramente para este propósito. La póliza de gestión del gobierno está siendo cada vez más usada

para financiar la protección contra la competencia extranjera a los sectores de alta tecnología seleccionados para desarrollo especial; por ejemplo, computadores e instrumentos de medición.

*Sociedad para el financiamiento de la innovación (SOFINOVA).* SOFINOVA es una sociedad financiera privada creada en enero de 1972, para proveer capital de gran riesgo para la innovación industrial en compañías pequeñas y medianas, y ocasionalmente para inversiones privadas. Las innovaciones pueden ser ya en tecnología avanzado o en mejora de productos, procesos o servicios existentes. Los servicios SOFINOVA ofrecen además: organizar pequeñas empresas y comprar acciones en ellas; ayudar a las compañías a obtener créditos de otras fuentes; y crear un subsidio común de dos o más empresas para la explotación de innovaciones de mercado.

SOFINOVA, con un capital de cinco millones, tiene alrededor de veinticinco accionistas incluyendo el Crédito Nacional, un banco de inversión semipúblico y veinte de algunas de las sociedades más poderosas de Francia. Una sociedad U.S. de capital de riesgo tiene un 10 % de las acciones.

Hay aparentemente dos grandes razones para que las grandes sociedades estén deseando cooperar en el establecimiento de SOFINOVA: estar al corriente con los avances de innovaciones técnicas y hacer una modesta inversión en innovación que pruebe el éxito de SOFINOVA.

Además, en el conjunto de las ayudas a los planes de inversión y desarrollo, cabe mencionar la existencia de instituciones financieras privadas que pueden o participar directamente en los proyectos de I + D de las compañías del sector privado, o conceder préstamos a largo plazo para financiar dichos proyectos.

A pesar de que este tipo de ayudas no están directamente subvencionadas con fondos públicos, en muchos casos las agencias de Administración, no sólo informan de estas posibilidades a las compañías particulares, sino que, incluso, ofrecen su garantía para la formalización de los préstamos, como en el caso de "Les lettres d'agrément".

## **Japón**

Hay tres instituciones financieras que financian servicios a las empresas más pequeñas exclusivamente.

- Sociedad de Financiación de Empresas Medianas y Pequeñas para préstamos relativamente grandes y de hasta alrededor de 260.000 dólares (unos 80 millones de yens).
- Sociedad de Financiación para personas, para pequeños préstamos de hasta 3.250 dólares (un millón de yens).
- Sociedad General de Bancos, para préstamos a sociedades industriales y de manufacturas.

Los fondos para las dos primeras sociedades están proporcionados por una asignación anual del Gobierno, en adición a los fondos originales de capital. La cantidad máxima para cada sociedad está designada por el Ministro de Hacienda. Los fondos para la tercera sociedad son dados dos tercios por asociaciones industriales y un tercio por el Gobierno.

Los préstamos de estas instituciones a las empresas más pequeñas son para fines generales. Sin embargo, la financiación especial para la industrialización (en especial para aplicar nueva tecnología) es posible sólo a través de la Sociedad de Financiación de Empresas Pequeñas y Medianas. Las pequeñas compañías prefieren tratar con estas instituciones porque garantizan: condiciones favorables, más largo plazo de pago (alrededor de cinco años, o para préstamos especiales más de diez años) y un período de gracia que suele ser de uno o dos años.

Existen préstamos del Gobierno para el desarrollo y equipamiento.

El Banco Japonés para el Desarrollo (J.D.B.), institución financiera del Gobierno, se estableció en 1951 "para suplir y fomentar la operación de crédito de las instituciones financieras ordinarias proporcionando fondos a largo plazo para promover la reconstrucción económica y el desarrollo industrial". Sus operaciones reflejan, en lo que se refiere a Ciencia y Tecnología, reconstrucción económica, desarrollo industrial y regional y avance tecnológico.

### c) Otras medidas indirectas

#### Canadá

Los pagos realizados por las compañías canadienses a centros universitarios para que éstos lleven a cabo investigaciones relacionadas con su actividad, son tratados a efectos fiscales como gastos de investigación y desarrollo. Si los pagos se hacen a otras instituciones o asociaciones investigadoras, la compañía debe aclarar con la Administración si estos pagos son deducibles o no, lo cual estará en función de la consideración que tenga la compañía o institución receptora del pago.

#### Reino Unido

A nivel institucional existen diferentes organismos cuya misión es potenciar y promocionar las actividades de I + D y difundir sus resultados, facilitando lo que podría genéricamente denominarse "servicios técnicos a la Industria". Algunos de estos organismos son los siguientes:

- National Computing Center Ltd: Se estableció para promover, incrementar y hacer más efectivo el uso de ordenadores en cualquier campo. Sus fuentes de financiación principales son las subvenciones, las cuotas de sus miembros, los ingresos en pago a los trabajos realizados y algunos otros derivados de las organizaciones de reuniones, cursillos y otras actividades.
- Tribology Centers: Constituido por cuatro centros creados por el antiguo Ministerio de Tecnología y continuados posteriormente. Su objetivo es promover la aplicación de técnicas de investigación.

#### Francia

Aparte de los incentivos fiscales, de las subvenciones y préstamos ya vistos, existen otras múltiples medidas de carácter indirecto, algunas realizadas a nivel institucional del sector público, por medio de los variados organismos o agencias que desarrollan un papel activo en la promoción indirecta de I + D, y otras realizadas por el sector privado. A título puramente enunciativo, cabe señalar las siguientes:

- Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (I.N.P.I.). Depende del Ministerio de Industria e Investigación siendo sus principales objetivos:
  - El registro y control de las marcas, patentes y know-how utilizadas en Francia o utilizadas en el extranjero, pero pertenecientes a Francia.
  - La recopilación de información técnica sobre la propiedad industrial utilizada en el mundo, para informar a los ciudadanos y empresas francesas de los aspectos legales de la comercialización de sus productos e inventos. Esta actividad se realiza a través de una publicación

oficial, el "Bulletin Oficial de la Propriété Industrielle". También hay una biblioteca central en París y Centros de Documentación en la mayoría de las grandes ciudades francesas.

**d) Financiación a través del crédito oficial, de las inversiones que las empresas realicen destinadas a programas de investigación**

Después de todo lo expuesto, a lo largo del presente estudio, parece lógico el habilitar una financiación atractiva, dentro del Crédito Oficial, que fomente y estimule al empresario privado, para que, en el conjunto de los planes de sus inversiones destine parte de sus recursos a inmovilizados o programas relacionados con la investigación.

Como primera medida, se pretende establecer una *prioridad*, dentro de la línea de crédito de "Industrial General" del Banco de Crédito Industrial, para las empresas que acudan a dicho Banco.

Por tratarse de la línea "Industrial General" no es preciso que la inversión cuya financiación solicitan del Banco esté destinada directamente a la investigación. Se pretende, simplemente, una *prioridad* dentro del Banco, en la citada línea general, y, por tanto, los préstamos pueden concederse para inversiones fijas ajenas a la propia investigación.

Las condiciones financieras de estas operaciones serían, en cuanto a plazos, intereses, cuantía, comisiones, entregas y garantías, las mismas de la propia línea de crédito. Se insiste, pues, en que sólo se propone, como primera medida, la *prioridad* en la tramitación y concesión.

La segunda medida de carácter financiero sería la de crear, en el citado Banco de Crédito Industrial una *nueva línea de fomento y ayuda a la investigación*.

La posibilidad de crear esta línea viene amparada en el artículo 23 de la Ley 13/1971 sobre "Organización y Régimen del Crédito Oficial", al disponer que "el Gobierno asignará las líneas de crédito de nueva creación a la entidad oficial de crédito que considere más conveniente, con el fin de lograr en todo momento el más eficaz funcionamiento del crédito oficial". Asimismo, el Banco de Crédito Industrial puede operar en este sector al establecer en sus Estatutos que "la sociedad atenderá también las líneas de crédito atribuidas o que se le atribuyan por el Gobierno".

Las condiciones financieras podrían ser muy similares a las actuales vigentes en las líneas especiales de crédito cinematográfico y crédito editorial del propio Banco de Crédito Industrial.

## **VIII. CONCLUSIONES**

Si bien, a lo largo del texto del presente trabajo, se han ido filtrando, diversos criterios comparativos y críticas del actual régimen fiscal y financiero que afecta a la investigación en España, puede a modo de resumen decirse lo siguiente.

En relación con la legislación en vigor con anterioridad a la nueva ordenación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y normas que los han desarrollado, fundamentalmente el decreto sobre el régimen fiscal de la inversión em-

presarial, hay que aceptar que en términos generales, la situación actual es mucho más coherente, estructurada y fiscalmente favorable en lo que se refiere al tratamiento de los gastos o inversiones que las empresas realizan en programas de Investigación y Desarrollo.

A lo largo de la legislación, actualmente en vigor, se denota una prevalencia del concepto programa "frente al de gasto o inversión en Investigación de carácter coyuntural o incluso marginal que las empresas venían desarrollando".

Cabe hacer notar que tanto los sistemas aplicables en los regímenes de amortización como en los de desgravación en los impuestos de naturaleza personal por inversiones en programas de Investigación y Desarrollo, son los mismos que para las restantes inversiones de carácter empresarial, por lo que no cabe hablar de un tratamiento diferencial y privilegiado de las inversiones en Investigación, sino simplemente de un tratamiento similar al de las restantes inversiones de carácter empresarial.

En relación con las transferencias de tecnología, tampoco existe un tratamiento especialmente protector, ni a favor de la exportación, ni a favor de la importación, sino que se da un tratamiento similar a los movimientos de tecnología en uno u otro sentido, con independencia de las características que las legislaciones fiscales extranjeras puedan introducir en dicho tratamiento por sus peculiaridades específicas que sean aplicables a las transferencias de tecnología a o de España.

Parece, en principio, que el tratamiento de las donaciones ha quedado más restringido que en el sistema anteriormente existente, si bien ello no quiere decir que en la práctica así ocurra, pues dependerá del tratamiento y consideración de las entidades que se dedican específicamente a la realización de programas de Investigación.

En comparación con el tratamiento fiscal y financiero que se da a la investigación, a nivel internacional, no cabe afirmar que existen en el momento actual grandes desviaciones en cuanto a los principios y sistemas de tratamiento; y en relación a la cuantificación, dada la diversidad existente y la dificultad de estadísticas uniformes y en muchos casos de datos fiables, no pueden hacerse afirmaciones absolutas, sin olvidar el escepticismo de carácter general existente entre los economistas, respecto a los mecanismos de incentivación fiscal y financiera, estimándose que sólo lo son, cuando las circunstancias económicas y sociales son ya de por sí propulsoras de un determinado tipo de inversión, actuando el tratamiento fiscal como el "último empujón", ciertamente muchas veces necesario.

Parece susceptible de mejorarse el tratamiento fiscal actuando en los siguientes sentidos:

- Permitir una clara opción de las empresas por considerar sus gastos en investigación como gastos de inversión o gastos corrientes, dándoles el consiguiente tratamiento económico y fiscal.
- Mejorar el tratamiento de las inversiones en investigación mediante una desgravación de cuantía superior a la que con carácter general se otorga a las restantes inversiones.
- Establecer un tratamiento diferencial a favor de la exportación de tecnología propia, frente a la importación.
- Posibilitar la imputación de pérdidas a ejercicios posteriores a aquéllos en que se hayan realizado los correspondientes gastos o inversiones.
- Fomentar la concesión de becas o subvenciones a investigadores.



- Dar un tratamiento favorable y claro a toda clase de donativos que vayan encaminados a fomentar programas de Investigación y Desarrollo.
- Mantener el criterio de que los tratamientos fiscales a las inversiones, gastos o ingresos relacionados con la Investigación se realicen, en todo caso, dentro de programas de Investigación y Desarrollo.

En las líneas anteriormente expuestas, se desarrolla el proyecto de ley de bases que figura a continuación, habiéndose escogido este sistema, ya que un desarrollo más concreto y de tipo reglamentario, suele dar una visión o presentación más parcial y siempre más discutible, mientras que el conseguir una conformidad en los principios generales, aun concretados en una disposición de bases, permite posteriormente un desarrollo fácil y rápido, adaptado y adaptable a la coyuntura económica, política y social de cada momento.

## **IX. PROYECTO DE LEY DE BASES**

### **CRITERIOS ORDENADORES PARA UN TRATAMIENTO FISCAL Y FINANCIERO DE LA INVERSIÓN EMPRESARIAL PARA LA ADQUISICIÓN U OBTENCIÓN DE TECNOLOGÍA**

- 1.º El concepto de Investigación y Desarrollo se entenderá en un sentido amplio, comprendiendo tanto la investigación básica o fundamental, como la investigación aplicada, científica o técnica y, en todo caso, tendrán ámbito de carácter general, tanto respecto de las áreas geográficas como de los sectores económicos en que puedan realizarse.
- 2.º En el tratamiento fiscal se tomará en consideración el que los gastos corrientes o de inversión en Investigación y Desarrollo se imputen por las Empresas, individuales o colectivas, bien a programas de Investigación y Desarrollo establecidos previamente y aprobados por los órganos directivos de la empresa, bien a departamentos específicamente destinados a Investigación.  
  
Igualmente se admitirá la posibilidad de que aun no existiendo programas de Investigación o Desarrollo ni Departamento específico destinados a este objetivo, puedan ser tomados en consideración gastos y ser tratados fiscalmente como correspondientes a actividades de Investigación y Desarrollo cuando se realicen por otros departamentos de la empresa como actividad de carácter complementario, exigiendo las garantías que se consideren oportunas.
- 3.º El tratamiento fiscalmente favorable a los gastos o inversiones en programas de Investigación y Desarrollo será similar, con las correspondientes adaptaciones a las exigencias administrativas y contables, para las empresas individuales y para las de carácter societario, así como para las entidades o fundaciones no sujetas a reglamentaciones mercantiles.
- 4.º Los gastos que sean calificados como de inversión o como gastos corrientes en Investigación y Desarrollo en cualquiera de las modalidades indicadas en el criterio 2.º tendrán un tratamiento fiscal favorable respecto de los restantes gastos que realice la empresa en cualquiera de sus modalidades.

- 5.º Se permitirá optar a las empresas por la calificación de los gastos realizados en programas de Investigación y Desarrollo, bien como gastos corrientes y, por lo tanto, deducibles en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, aunque su deducción originase pérdidas; bien como gastos de inversión y su posterior tratamiento, a efectos de amortización como activos materiales o inmateriales de la empresa.
- 6.º Tendrán tratamiento fiscal similar, a efectos de su amortización, las inversiones en programas de Investigación y Desarrollo propios, que se cuantificarán en función de los gastos realizados por la empresa, tanto directos como indirectos, mediante la correspondiente imputación de costos, y los gastos o inversiones realizados con ocasión de la adquisición de tecnología procedente de programas de Investigación realizados en España, que no se hubiesen acogido a beneficios fiscales de cuantía superior en su fase de ejecución u obtención y ya sean de empresas o investigadores nacionales, públicos o privados, así como procedentes de Centros oficiales u organismos sin carácter empresarial.
- 7.º Las pérdidas originadas por gastos o inversiones en programas de Investigación o Desarrollo podrán computarse en el ejercicio en que se dé por finalizado el programa de Investigación con resultados negativos o en el que el mismo se abandone por inviabilidad del proyecto, con independencia de los ejercicios en que se hubiesen imputado los costos o realizado los gastos.

Podrán las empresas, opcionalmente, establecer un programa de amortización de las pérdidas habidas y realizarlas en ejercicios sucesivos, o bien proceder a su compensación con los beneficios de otras actividades.

- 8.º Las empresas que realicen gastos o inversiones en programas de Investigación y Desarrollo podrán acogerse respecto de las mismas, ya sean materializadas en bienes inmuebles, muebles, patentes o marcas o en activos de carácter inmaterial, a cualquiera de los regímenes de amortización establecidos para la amortización de las restantes inversiones empresariales.

Se establecerá la posibilidad de aplicar regímenes especiales de amortización acelerada, previa aprobación por la Administración, a requerimiento de las empresas y para programas concretos de Investigación y Desarrollo.

- 9.º Se concederán desgravaciones en la base imponible de los impuestos de naturaleza personal con las correspondientes consecuencias en la determinación de la cuota a ingresar en función de las inversiones y gastos realizados en Programas de Investigación y Desarrollo.

El importe o cuota de esta desgravación se cuantificará simultáneamente en función del importe de la inversión realizada en el ejercicio y del incremento que represente sobre los gastos o inversiones de carácter similar realizados en ejercicios anteriores.

- 10.º No se podrán acoger al régimen de desgravación por inversiones en Programas de Investigación y Desarrollo las realizadas mediante adquisición de activos inmateriales, como patentes o marcas.

Sí podrán acogerse las realizadas con ocasión de Contratos de Servicios a terceros para la realización de programas concretos.

- 11.º En el caso de que por aplicación de desgravaciones concedidas y de las deducciones en la cuota legalmente establecidas en función de las cantidades destinadas a gastos o inversiones en Investigación y Desarrollo, se diera lugar a que el importe de la cuota a ingresar en el Tesoro fuese negativo, se regulará la compensación del exceso en ejercicios posteriores.
- 12.º Se establecerá un procedimiento contable para que en el activo de las Empresas figuren debidamente especificados los gastos e inversiones realizadas en Programas de Investigación y Desarrollo, así como las cantidades destinadas a amortización, la cuantía de las desgravaciones obtenidas y, en su caso, el importe de las pérdidas imputadas con ocasión de inversiones en Programas fallidos.
- 13.º Se establecerá un régimen especial a fin de que las sociedades que tengan debidamente planificada la realización de programas de Investigación y Desarrollo puedan realizar dotaciones a un Fondo de Previsión que posteriormente permita las inversiones necesarias en los correspondientes programas de Investigación.
- 14.º En lo referente a la transferencia de tecnología a o de terceros países se establecerá un régimen que favorezca la creación de tecnología propia y para ello se adaptarán en lo posible las normas fiscales, en los acuerdos de doble imposición, a los modelos específicos de la O.C.D.E.
- 15.º Los ingresos procedentes de la prestación de asistencia técnica, de la enajenación de patentes o marcas serán computados como ingresos a efectos de los impuestos de carácter personal, pero en función de dichos ingresos y con independencia de las deducciones que corresponden por aplicación de los regímenes de doble imposición internacional, se concederán desgravaciones en la cuota como mecanismo incentivador de la creación y exportación de tecnología.
- 16.º En el caso de sujetos pasivos fiscales sujetos a gravamen por obligación real, el tratamiento respecto de los ingresos obtenidos procedentes de la cesión de asistencia técnica, patentes o marcas obtenidos mediante programas de investigación realizados en España, gozarán de una desgravación en las cuotas que le correspondan, proporcionalmente similar a lo establecido para los sujetos pasivos por obligación personal.
- 17.º En el caso de rendimientos pagados a personas físicas o jurídicas residentes en el exterior, se practicará una retención única de carácter proporcional en base a las rentas obtenidas por patentes, marcas o asistencia técnica cuya explotación se realicen en el territorio nacional.
- 18.º En el caso de sociedades vinculadas, se establecerá un sistema objetivo de valoración de las prestaciones intersocietarias en función de los precios de mercado y con independencia de que las sociedades puedan hacer figurar en sus respectivas contabilidades pagos por cesión de tecnología, asistencia técnica, cánones de cesión de patentes o marcas, etc.
- 19.º Los donativos que los sujetos pasivos de impuestos de naturaleza personal realicen en favor de entidades específicamente dedicadas, según su objeto social, a la realización de programas de Investigación y Desarrollo serán, en todo caso, deducibles de la base imponible del impuesto de naturaleza personal a que estén sujetos.
- 20.º Las entidades dedicadas con exclusividad, según su objeto social o fundacional, a la realización de programas de Investigación y Desarrollo estarán exentas del Impuesto sobre So-

ciudades, tanto en cuanto a los incrementos de patrimonios o reservas que puedan constituir, como por los excedentes de tesorería que correspondan a cada ejercicio.

21.º Se establecerá un régimen administrativo-fiscal y las condiciones a que deberán ajustarse las entidades que se dediquen, según su objeto social, específica y exclusivamente a la realización de programas de Investigación y Desarrollo, a fin de que puedan ser calificadas como de tratamiento fiscal privilegiado por la Administración y puedan acogerse a los beneficios fiscales que específicamente se otorgarán a las mismas o por causa de las mismas.

22.º Los ingresos percibidos en concepto de beca o subvención otorgados en función de la dedicación y trabajos realizados en programas de Investigación y Desarrollo, no serán computables a efectos de la determinación de la base imponible en los impuestos de naturaleza personal.

Las subvenciones directas concedidas por el Estado a las Empresas para llevar a cabo Programas de Investigación y Desarrollo, no serán computadas a efectos fiscales como ingresos en la determinación de la base imponible de los impuestos de naturaleza personal y, en su caso, de los Impuestos sobre Tráfico de Empresas o Valor Añadido.

23.º La enajenación de las patentes y marcas, así como de los activos inmateriales originados por programas de Investigación y Desarrollo, no serán objeto de los impuestos de Tráfico de Empresas, Transmisiones Patrimoniales y, en su caso, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se realicen entre empresas con la residencia en el territorio nacional o se transfieran a empresas con domicilio en el exterior.

24.º Las exenciones de carácter fiscal deberán comprender los impuestos, gravámenes, tasas o cánones, tanto de carácter estatal como nacional o municipal, que tengan naturaleza análoga y cualquiera que sea el sujeto activo fiscal que los perciba.

25.º El Instituto de Crédito Oficial establecerá líneas o regímenes especiales de crédito a aquellas empresas que realicen programas de Investigación y Desarrollo a unos tipos suficientemente incentivadores en función de los tipos de gravamen existentes en el mercado.

Las líneas de crédito tendrán en consideración la financiación en condiciones preferentes de las inversiones productivas, que sean consecuencia inmediata de programas de Investigación y Desarrollo.

Igualmente establecerá los criterios y requisitos para poder acogerse a estas líneas de crédito que figurarán debidamente dotadas en los correspondientes presupuestos del Organismo con asignación a los Bancos Oficiales que corresponda.

CDTI

Centro para el  
Desarrollo Tecnológico  
Industrial

Ministerio  
de Industria y Energía

Edificio Gan  
Ramírez de Arellano s/n  
Madrid 27  
España

Apto de Correos: 29136  
Tel: (91) 416 30 16  
Fax: 23121 CDTI E