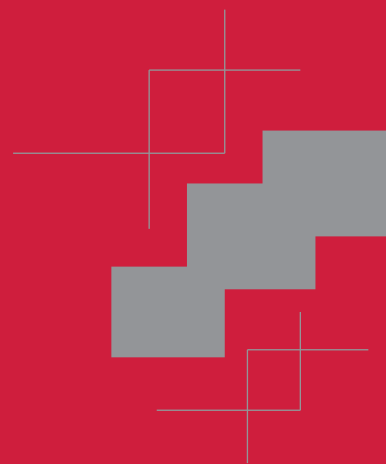




Fundación  
Impuestos y  
Competitividad

---

# IMPOSICIÓN SOBRE EL BENEFICIO EMPRESARIAL: EVOLUCIÓN RECIENTE, PERSPECTIVAS DE FUTURO





# IMPOSICION SOBRE EL BENEFICIO EMPRESARIAL: EVOLUCIÓN RECIENTE, PERSPECTIVAS DE FUTURO

*Con la colaboración de:*

**FUNDACIÓN AEB**



EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**  
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid  
info@fundacionic.com

Edición: **Julio 2019**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-09-12784-9**

Depósito Legal: **M-22777-2019**

**AUTOR\***  
DELOITTE  
ASESORES TRIBUTARIOS

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las personas o entidades arriba mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora.

\* Este libro es fruto de un trabajo colectivo, con participación de colaboradores externos y profesionales de todos los patronos de la Fundación Impuestos y Competitividad, si bien la autoría se atribuye a Deloitte como firma coordinadora del proyecto.



## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>13</b>
<b>PRIMERA PARTE: CONSIDERACIONES PREVIAS</b>	
<b>I.1. Capítulo I. ANÁLISIS ESTADÍSTICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>21</b>
<i>D<sup>a</sup> Paloma Tobes Portillo, D. Álvaro Salas Suarez, D. Gilberto Cárdenas Cárdenas, D. Miguel Angoitia Grijalba y D<sup>a</sup> Sofía García Gámez (Universidad Autónoma de Madrid)</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>25</b>
<b>2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LAS GRANDES CIFRAS ...</b>	<b>26</b>
<b>3. LOS DECLARANTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>30</b>
<b>4. EL RESULTADO CONTABLE NETO.....</b>	<b>34</b>
<b>5. LA BASE IMPONIBLE .....</b>	<b>38</b>
<b>6. LA CUOTA ÍNTEGRA Y EL TIPO MEDIO.....</b>	<b>49</b>
<b>7. LA CUOTA LÍQUIDA Y LOS TIPOS EFECTIVOS .....</b>	<b>53</b>
<b>8. LOS PAGOS FRACCIONADOS .....</b>	<b>62</b>
<b>9. LA CUOTA DIFERENCIAL NETA .....</b>	<b>65</b>
<b>10. GRUPOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>67</b>
<b>11. CONCLUSIONES .....</b>	<b>85</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>88</b>
<b>ANEXO ESTADÍSTICO .....</b>	<b>92</b>
<b>I.2. Capítulo II. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UN ANÁLISIS DESDE LAS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS .....</b>	<b>105</b>
<i>D. Juan Zornoza Pérez, (Universidad Carlos III de Madrid )</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>107</b>

<b>2. LA FUNCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....</b>	<b>111</b>
<b>3. LA CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES: DELIMITACIÓN DE SU BASE IMPONIBLE</b>	<b>116</b>
<b>4. LOS AJUSTES SOBRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA.....</b>	<b>123</b>
<b>5. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES Y OTRAS REFLEXIONES DESDE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS</b>	<b>145</b>
<b>6. CONCLUSIONES .....</b>	<b>149</b>
<b>I.3. Capítulo III. CONTABILIDAD - FISCALIDAD.....</b>	<b>151</b>
<i>Gregorio Labatut Serer, (Universidad de Valencia), D. Enrique Corona Romero (Universidad Nacional de Educación a Distancia) y D. Ignacio Ucelay Sanz, (BAKER MCKENZIE)</i>	
<b>1. MODELOS IMPOSITIVOS EN FUNCIÓN DEL ALEJAMIENTO O NO DEL RESULTADO CONTABLE. BASE IMPONIBLE COMÚN</b>	<b>153</b>
<b>2. EL BENEFICIO CONTABLE COMO MAGNITUD DETERMINANTE DE LA BASE IMPONIBLE.....</b>	<b>158</b>
<b>3. CONEXIÓN CONTABILIDAD FISCALIDAD EN EL PGC90 .....</b>	<b>160</b>
<b>4. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 1995.....</b>	<b>162</b>
<b>5. EFECTOS FISCALES DE LA INCORPORACIÓN DEL MODELO CONTABLE DEL IASB.....</b>	<b>164</b>
<b>6. LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 2014.....</b>	<b>167</b>
<b>7. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO GASTO CONTABLE. ACTIVOS Y PASIVOS FISCALES.....</b>	<b>169</b>
<b>8. ASPECTOS NORMATIVOS, INCENTIVOS FISCALES Y CAÍDAS DE RECAUDACIÓN .....</b>	<b>178</b>
<b>9. LAS DIFERENCIAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL. LOS ERRORES CONTABLES, CAMBIOS DE CRITERIO Y ESTIMACIONES Y LA INCIDENCIA DE LA PRESCRIPCIÓN .....</b>	<b>181</b>
<b>10. ACERCAMIENTO Y ALEJAMIENTO DE LA CONTABILIDAD .....</b>	<b>183</b>
<b>11. DIFERENCIAS CONTABILIDAD Y FISCALIDAD. JUSTIFICACIÓN</b>	<b>203</b>
<b>12. CONCLUSIONES .....</b>	<b>213</b>



**SEGUNDA PARTE: ANÁLISIS DEL RÉGIMEN VIGENTE**

**II.1. Capítulo IV. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y FINANCIACIÓN EMPRESARIAL. FONDOS PROPIOS VS.**

**FONDOS AJENOS ..... 217**

*D. Ignacio Quintana Elena y D<sup>a</sup> Matilde Gómez Marín, (PwC)*

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>221</b>
<b>2. EVOLUCIÓN DEL TRATAMIENTO DE LA CARGA FINANCIERA EN ESPAÑA .....</b>	<b>223</b>
<b>3. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA CARGA FINANCIERA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL.....</b>	<b>238</b>
<b>4. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN .....</b>	<b>251</b>
<b>ANEXO SITUACIÓN ACTUAL DE LA REGULACIÓN INTERNACIONAL</b>	<b>256</b>

**II.2. Capítulo V. REGULACIÓN FISCAL DEL DETERIORO DE ACTIVOS FINANCIEROS REPRESENTATIVOS DE INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO. PÉRDIDAS TRANSFRONTERIZAS 257**

*D. Jorge Guerrero Vanaclocha, D. Carlos Ramírez Sánchez y D. Antonio Salas García (CUATRECASAS)*

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>259</b>
<b>2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA.....</b>	<b>261</b>
<b>3. MARCO REGULATORIO ACTUAL .....</b>	<b>271</b>
<b>4. REVERSIÓN FORZOSA DE PROVISIONES DE CARTERA.....</b>	<b>277</b>
<b>5. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN .....</b>	<b>282</b>
<b>6. PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL PGC .....</b>	<b>283</b>
<b>7. PROPUESTA DE MEJORA.....</b>	<b>284</b>

**II.3. Capítulo VI. CLÁUSULAS ANTI ABUSO Y NORMATIVA EUROPEA (DIRECTIVA ATAD) ..... 287**

*D. Iñigo Alonso Salcedo y D. Jesús González González (EY ABOGADOS)*

<b>1. ANTECEDENTES .....</b>	<b>289</b>
<b>2. CONTEXTO .....</b>	<b>291</b>
<b>3. APLICABILIDAD DE ATAD .....</b>	<b>294</b>
<b>4. MEDIDAS ESTABLECIDAS POR ATAD CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL .....</b>	<b>296</b>

<b>5. UNA VISIÓN CRÍTICA SOBRE ATAD .....</b>	<b>323</b>
<b>6. UNA IMPLEMENTACIÓN DE ATAD EN ESPAÑA EN FAVOR DE LA COMPETITIVIDAD.....</b>	<b>326</b>
<b>ANEXO SITUACIÓN ACTUAL DE ADAPTACIÓN A ATAD .....</b>	<b>331</b>

**II.4. Capítulo VII. FISCALIDAD INTERNACIONAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN UN ENTORNO BEPS .....** 333

*Luis M. Viñuelas Sanabria, Mario Ortega Calle y Rocío Madero Comes (GARRIGUES)*

<b>1. INTRODUCCIÓN: LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO HERRAMIENTA CLAVE EN LA ASIGNACIÓN DE BASES IMPONIBLES .....</b>	<b>335</b>
<b>2. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PLAN DE ACCIÓN BEPS</b>	<b>342</b>
<b>3. DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA: PROPUESTAS DE LA OCDE E IMPACTO EN EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA</b>	<b>347</b>
<b>4. JURISDICCIONES DE LA SOCIEDADES MATRICES VS JURISDICCIONES DE LAS FILIALES.....</b>	<b>351</b>
<b>5. MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS Y RELACIÓN COOPERATIVA .....</b>	<b>353</b>
<b>6. CONCLUSIONES .....</b>	<b>356</b>

**II.5. Capítulo VIII. REALES DECRETOS-LEYES 2/2016 Y 3/2016: IMPUESTO MÍNIMO, PAGO FRACCIONADO MÍNIMO Y COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....** 361

*Julio Cesar García Muñoz y Rebeca Costas Rodríguez (KPMG ABOGADOS)*

<b>1. PAGO FRACCIONADO MÍNIMO .....</b>	<b>364</b>
<b>2. LÍMITES A LA COMPENSACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS .....</b>	<b>379</b>
<b>3. REFLEXIONES FINALES SOBRE LA EVENTUAL INTRODUCCIÓN DE UN TIPO MÍNIMO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>	<b>385</b>
<b>4. CONCLUSIONES .....</b>	<b>388</b>

<b>II.6. Capítulo IX. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA E INTERNACIONAL.....</b>	<b>391</b>
<i>D. David López Pombo (URIA MENENDEZ)</i>	
<b>1. LA DOBLE IMPOSICIÓN; MARCO NORMATIVO ACTUAL DE LOS MÉTODOS PARA SU ELIMINACIÓN.....</b>	<b>393</b>
<b>2. SISTEMAS DE EXENCIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN</b>	<b>397</b>
<b>3. SISTEMAS DE IMPUTACIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>457</b>
<b>4. CONCLUSIONES .....</b>	<b>469</b>
<b>II.7. Capítulo X. INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN: CONTEXTO INTERNACIONAL Y SITUACIÓN EN ESPAÑA.....</b>	<b>473</b>
<i>D. José María Cobos Gómez (GARRIGUES)</i>	
<b>1. LA UTILIZACIÓN DEL TRIBUTOS PARA FOMENTAR LA INNOVACIÓN Y LA COMPETITIVIDAD .....</b>	<b>475</b>
<b>2. INCENTIVOS A LA ACTIVIDAD DE I+D EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL .....</b>	<b>481</b>
<b>3. INCENTIVOS A LA ACTIVIDAD DE I+D EN ESPAÑA .....</b>	<b>488</b>
<b>4. INCENTIVOS AL RESULTADO DE LA ACTIVIDAD DE I+D: CONTEXTO INTERNACIONAL Y SITUACIÓN EN ESPAÑA .....</b>	<b>505</b>
<b>5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>517</b>
<b>TERCERA PARTE: TENDENCIAS INTERNACIONALES</b>	
<b>III.1. PROCEDENTES DE LA OCDE</b>	
<b>Capítulo XI. RETOS FISCALES PLANTEADOS POR LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA.....</b>	<b>525</b>
<i>D. José Ignacio Box García (DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS)</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>527</b>
<b>2. INTENTOS (GLOBALES, REGIONALES Y LOCALES) DE SOLUCIÓN .....</b>	<b>529</b>
<b>3. PROBLEMA DE FONDO .....</b>	<b>534</b>
<b>4. CONCLUSIÓN: REFORMA GLOBAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL .....</b>	<b>547</b>

### **III.2. PROCEDENTES DE LA UE**

#### **Capítulo XII. APORTACIONES DESDE LA UE AL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ..... 553**

*D. Juan López Rodríguez, (Doctor en Derecho)*

<b>1. EL CONTEXTO GENERAL DE LA ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>555</b>
<b>2. ORIGEN DE LA PROPUESTA DE LA BASE COMÚN CONSOLIDADA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>556</b>
<b>3. UN NUEVO CONTEXTO PARA LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE .....</b>	<b>560</b>
<b>4. RELANZAMIENTO DE LA PROPUESTA: UN NUEVO PLANTEAMIENTO PARA LA ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>561</b>
<b>5. ANTICIPO DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LAS NORMAS ANTI-ELUSIÓN .....</b>	<b>571</b>
<b>6. LAS PROPUESTAS PARA LA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICIS) .....</b>	<b>585</b>
<b>7. LAS PROPUESTAS PARA LA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS) .....</b>	<b>604</b>
<b>8. LAS AYUDAS DE ESTADO Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>613</b>

### **III.3. PROCEDENTES DE OTROS ESTADOS**

#### **Capítulo XIII. MEDIDAS UNILATERALES ANTE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA: EL IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIO DE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES Y EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS DESVIADOS 635**

*D<sup>a</sup> Cristina García-Herrera Blanco (IEF/ MINHAC)*

<b>1. PLANTEAMIENTO .....</b>	<b>637</b>
<b>2. EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS DESVIADOS O DIVERTED PROFIT TAX DEL REINO UNIDO .....</b>	<b>640</b>
<b>3. IMPUESTOS DIGITALES CONFIGURADOS SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS .....</b>	<b>648</b>
<b>4. A MODO DE CONCLUSION: UN BALANCE PARA ESPAÑA .....</b>	<b>668</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>669</b>

<b>Capítulo XIV. REFORMA FISCAL EN ESTADOS UNIDOS .....</b>	<b>671</b>
<i>D. Francisco Martín Barrios y Aida Ordoñez Riaño</i>	
<i>(DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS)</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>673</b>
<b>2. PRINCIPALES CAMBIOS EN MATERIAL DE FISCALIDAD NACIONAL</b>	<b>673</b>
<b>3. PRINCIPALES CAMBIOS EN MATERIAL DE FISCALIDAD</b>	
<b>INTERNACIONAL .....</b>	<b>679</b>
<b>4. REFLEXIONES.....</b>	<b>686</b>
<b>III.4. PROPUESTAS DOCTRINALES</b>	
<b>Capítulo XV</b>	
<b>MODELOS ALTERNATIVOS DE IMPOSICIÓN SOBRE BENEFICIOS</b>	
<b>SOCIETARIOS: NEUTRALIDAD FINANCIERA, RECAUDACIÓN</b>	
<b>Y VIABILIDAD .....</b>	
	<b>691</b>
<i>D. Jorge Onrubia Fernández (Universidad Complutense)</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>693</b>
<b>2. EFECTOS SOBRE LA ESTRUCTURA FINANCIERA EMPRESARIAL</b>	
<b>DEL GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS.....</b>	<b>695</b>
<b>3. ALTERNATIVAS PARA EL DISEÑO DEL IMPUESTO SOBRE</b>	
<b>SOCIEDADES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA NEUTRALIDAD</b>	
<b>FINANCIERA .....</b>	<b>698</b>
<b>4. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN EL USO DE MODELOS</b>	
<b>ALTERNATIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>714</b>
<b>5. VALORACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE LOS MODELOS</b>	
<b>ALTERNATIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>	<b>717</b>
<b>6. SÍNTESIS DE CONCLUSIONES .....</b>	<b>723</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>726</b>
<b>Capítulo XVI</b>	
<b>EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN DESTINO .....</b>	<b>733</b>
<i>D. Ubaldo González de Frutos (Consejero de Finanzas, MINHAC)</i>	
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>735</b>
<b>2. APOGEO Y OCASO DEL DBCFT .....</b>	<b>739</b>
<b>3. PROBLEMAS DEL DBCFT.....</b>	<b>741</b>
<b>4. LA REFORMA TRUMP COMO ALTERNATIVA</b>	
<b>¿PROVISIONAL? AL DBCFT.....</b>	<b>744</b>

<b>Capítulo XVII</b>	
<b>IMPOSICIÓN GLOBAL MÍNIMA.....</b>	<b>747</b>
<i>D. Eduardo Sanz Gadea (Inspector de Hacienda del Estado, jubilado)</i>	
<b>1. BOSQUEJANDO EL SENTIDO Y SIGNIFICADO DE LA IMPOSICIÓN MÍNIMA.....</b>	<b>749</b>
<b>2. UNA APROXIMACIÓN ESPECULATIVA A LA IMPOSICIÓN MÍNIMA: EL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN.....</b>	<b>763</b>
<b>3. ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN.....</b>	<b>765</b>
<b>4. JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS DEL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN.....</b>	<b>775</b>
<b>5. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN AL SISTEMA DE LA OCDE.....</b>	<b>777</b>
<b>6. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....</b>	<b>785</b>
<b>7. RELACIÓN DEL IMPUESTO PARA GLOBALIZACIÓN CON OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS.....</b>	<b>788</b>
<b>8. ASPECTOS POLÍTICOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO PARA LA GLOBALIZACIÓN.....</b>	<b>792</b>
<b>9. IMPOSICIÓN MÍNIMA INTERNA.....</b>	<b>801</b>
<b>10. CONCLUSIONES.....</b>	<b>806</b>
<b>CONCLUSIONES GENERALES.....</b>	<b>809</b>
<i>D. Ignacio García Alonso (DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS)</i>	
<b>1. PANORÁMICA GENERAL.....</b>	<b>811</b>
<b>2. REFLEXIÓN SOBRE EL I. SOCIEDADES, SU EVOLUCIÓN RECIENTE / PARTE PRIMERA.....</b>	<b>812</b>
<b>3. EL RÉGIMEN VIGENTE, REVISIÓN CRÍTICA/PARTE SEGUNDA.....</b>	<b>820</b>
<b>4. LA VISIÓN DE FUTURO, LAS DISTINTAS PROPUESTAS EN CONSIDERACIÓN/PARTE TERCERA.....</b>	<b>835</b>

## **CAPÍTULO X**

### **INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN: CONTEXTO INTERNACIONAL Y SITUACIÓN EN ESPAÑA**

*José María Cobos Gómez*  
(GARRIGUES)





## 1. LA UTILIZACIÓN DEL TRIBUTO PARA FOMENTAR LA INNOVACIÓN Y LA COMPETITIVIDAD

“Innovar es una actividad de riesgo cuyo principal riesgo es no practicarla”. Esta ilustrativa cita anónima recogida en el Informe Cotec 2018 sobre la situación de la I+D+i en España pone el acento sobre la importancia de la innovación. Como ha resaltado la OCDE, esta es esencial para el crecimiento económico y el incremento de la productividad y jugará un papel relevante para encontrar soluciones para diversos problemas globales, tales como el cambio climático y el envejecimiento de la población<sup>1</sup>.

Sin embargo, conforme a los datos ofrecidos por el referido Informe Cotec 2018, España es uno de los países desarrollados de la OCDE que presenta un menor apoyo público a la I+D del sector privado en relación a su PIB, ocupado la posición 22 de un total de 39 economías. El Informe resalta que esta posición es consecuencia tanto de su menor apoyo directo (a través de concesión de subvenciones, compra de servicios de I+D, etc.) como, sobre todo, de su menor apoyo indirecto (mediante créditos, deducciones, o condiciones fiscales más beneficiosas para las empresas) a la I+D+i empresarial.

El Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2017-2020 refleja la necesidad de incrementar la inversión total en I+D en

---

(1) OCDE Business and Financial Outlook 2016, pág. 105. Ya señalaban Berechet y San Miguel, con base en un informe de la OCDE de 2001, que la evidencia parece indicar que un incremento del 1% en el volumen de I+D genera un incremento medio de la producción del 0,05-0,15%, Berechet, Cristina y San Miguel, Fernando, “Incentivos Fiscales a la Investigación, el Desarrollo y la Innovación: Impacto y Lecciones de Política”, Institución Futuro, Policy Brief nº 2, 2004, pág. 10.

España, para lo que se proponen una serie de medidas de política económica y fomento del emprendimiento (resalta la baja participación del gasto privado frente a la media de la Unión Europea), así como medidas fiscales asociadas a las desgravaciones por inversiones en actividades de I+D+i o las medidas destinadas a incentivar la contratación de personal de I+D mediante bonificaciones a la Seguridad Social.

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Media UE-28</b>	1,19	1,19	1,24	1,27	1,28	1,30	1,31	1,32
<b>España</b>	0,70	0,69	0,69	0,68	0,67	0,65	0,64	0,64

Fuente: Eurostat 2017. Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2017-2020

De aquí surge la importancia de los incentivos fiscales a la I+D+i, que se utilizan de forma mayoritaria por los países de nuestro entorno para cubrir la brecha entre la rentabilidad privada y la rentabilidad social de este tipo de actividades<sup>2</sup>. En este punto resulta llamativo que, a pesar de haberse resaltado por la OCDE que España cuenta con una de los mejores esquemas de incentivos fiscales, junto con Francia y Portugal, sin embargo, en la práctica, su capacidad para incentivar la I+D+i privada es, en nuestro país, significativamente inferior que en nuestros dos países vecinos. Según los datos que se ofrecen en el referido Informe, el apoyo vía incentivos fiscales (0,03% del PIB) es tres veces menor que en Portugal (0,10% del PIB), y casi diez veces menor que en Francia (0,27% del PIB)<sup>3</sup>.

Desde el punto de vista hacendístico, los incentivos fiscales a la I+D+i generan una tensión en los principios inspiradores del Impuesto sobre Sociedades, como se reflejó en la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de

- (2) Corchuelo Martínez-Azúa, M<sup>a</sup> Beatriz, "Incentivos fiscales a la I+D en la OCDE: estudio comparativo, Cuadernos Económicos de ICE, nº 73, 2007, pág. 197. En el mismo sentido, la OCDE ha encontrado una asociación positiva entre los esquemas que ofrecen beneficios fiscales más generosos y el crecimiento de empresas que operaban en sectores menores intenso en I+D, con efectos positivos tanto para las empresas ya establecidas como para la entrada de nuevas empresas innovadoras.
- (3) OCDE Business and Financial Outlook 2016, pág. 97.

27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por una parte, el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado, lo que enlaza además con los principios constitucionales de generalidad e igualdad. Y, por otra parte, el principio de competitividad persigue que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad, respondiendo a este principio los incentivos fiscales a la I+D+i<sup>4</sup>. Por tanto, la coherencia del principio de neutralidad y del principio de competitividad se alcanza con una correcta aplicación del criterio de selectividad a la hora de introducir incentivos fiscales.

La importancia de la innovación encuentra asimismo reflejo en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, al fijar como uno de sus objetivos el fortalecimiento de las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional, estimulando para ello a las empresas, centros de investigación y universidades en sus esfuerzos de investigación y de desarrollo tecnológico de alta calidad (artículo 163)<sup>5</sup>. En esta línea, el Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo, presentado por la Comisión Europea en 1993, hace referencia a la conveniencia de adoptar un sistema de medidas de fomento de la inversión por parte de las empresas en materia de I+D, en el que ganen peso los instrumentos de apoyo indirecto frente a los de apoyo directo.

En el ámbito internacional se ha venido prestando una especial atención a la utilización de incentivos fiscales para el fomento de las actividades de

(4) En todo caso, *“dada la importancia del objetivo que persiguen, como es el fomento de la investigación científica en aras de contribuir a un desarrollo económico sostenible, la solución no pasa por suprimir los incentivos fiscales, sino por configurarlos de modo que resulten proporcionales, efectivos y eficientes en la consecución de su objetivo”*, Gil García, Elisabeth, *“El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i en la BI(C)CIS”*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 13, 2017, pág. 61.

(5) Como ha señalado Pastor del Pino, el Tratado Constitutivo configura un esquema de competencias compartidas, en el que la intervención comunitaria tiene por objeto complementar, de forma coordinada, las políticas llevadas a cabo por los Estados miembro, Pastor del Pino, María del Carmen, *“Situación de España y de la Unión Europea en materia de innovación: justificación de una adecuada política de incentivos”*, en Jabalera Rodríguez, Antonio (Coord.), *Fiscalidad empresarial en Europa y Competitividad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 701.

investigación y desarrollo, que se ha concretado en una diversidad de publicaciones tanto de la OCDE<sup>6</sup> como de la Unión Europea<sup>7</sup>, muy alineadas entre sí.

Centrándonos en primer lugar en los estudios de la OCDE, esta comienza señalando que la inversión en I+D constituye un factor clave para la innovación y el crecimiento económico y, a la larga, en un beneficio para la sociedad, por lo que cada vez mayor número de gobiernos hacen uso de los instrumentos fiscales para apoyar la I+D, ya sea mediante el otorgamiento de incentivos a los gastos en I+D (*inputs*) o el establecimiento de tratamiento preferenciales para los resultados de la actividad de I+D (*output*).

El apoyo público al I+D trata, por una parte, de hacer frente a ciertos fallos de mercado (dificultad para que las empresas hagan suyo el retorno de su inversión en I+D y dificultades para encontrar financiación externa, en particular en el caso de pequeñas y jóvenes empresas) y, por otra, para atraer las actividades de I+D de las empresas multinacionales.

Este apoyo se puede prestar por medio de subvenciones directas o de incentivos fiscales. En relación con las primeras, la OCDE ha destacado que permiten promover proyectos específicos, pero presentan el inconveniente de que dependen de una decisión discrecional de la Administración. Por el contrario, en los incentivos fiscales la actuación discrecional de la Administración es más limitada, lo que otorga más libertad al sector privado a la hora de desarrollar sus programas de I+D en el marco de unas reglas predefinidas. Por ello, parece existir un amplio consenso sobre la preferencia por el uso de los incentivos fiscales para fomentar las actividades de I+D, que presentan el potencial de alcanzar un resultado en un periodo de tiempo

- 
- (6) Entre los estudios más recientes elaborados por la OCDE, podemos destacar Appelt, S. y otros (2016) "R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts", OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, n° 32, OECD Publishing, Paris; el capítulo 3 *Fiscal Incentives for R&D and innovation in a diverse world* del informe OECD (2016), "Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world", in *OECD Business and Finance Outlook 2016*, OECD Publishing, Paris; y los datos referentes al ejercicio 2017 que se contienen en el documento *OECD Review of National R&D Tax Incentives and Estimates of R&D Tax Subsidy Rates, 2017* (versión de 18 de abril de 2018, disponible en la dirección: [www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-design-subsidy.pdf](http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-design-subsidy.pdf)).
- (7) Podemos destacar Mohnen, Pierre, Innovation for Growth – i4g, Policy Brief n° 25, *R&D Tax Incentives*, y el Working Paper n° 52 -2014, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader), *A Study on R&D Tax Incentives, Final Report*, European Commission, The Hague, 28 de noviembre de 2014.

razonable, frente al uso de las subvenciones, que sería más adecuado para proyectos a largo plazo, que presenten un alto riesgo y que estén orientadas a objetivos específicos (particularmente relacionados con bienes públicos).

En el ámbito de la Unión Europea, de los estudios realizados se desprende que resultan adecuadas aquellas acciones que hacen uso de los incentivos directos (subvenciones) y los incentivos fiscales como políticas complementarias. Las primeras pueden resultar más adecuadas para hacer frente a los problemas de financiación de las *start-up*, así como para desarrollar grandes proyectos en los que exista un alto grado de riesgo y que no sean divisibles, lo que impide o dificulta que sean afrontados por el sector privado. Por ello, los incentivos públicos (investigación pública o subvenciones para investigación privada) pueden ser más efectivos para aquellas actividades que no presentan oportunidades atractivas para los inversores privados, por mucho incentivo fiscal que se ofrezca, por tratarse de proyectos en los que no prima la alta rentabilidad privada, sino los retornos sociales, como puede ser el caso de la educación o la salud.

Para el resto de proyectos, los incentivos fiscales presentan ventajas derivadas de su carácter neutral a la hora de adoptar una decisión sobre el proyecto a desarrollar, sus menores costes administrativos y su mejor adecuación al marco comunitario de ayudas estatales. Las subvenciones para la investigación privada presentan el inconveniente de que dan lugar a costes administrativos sustancialmente mayores, a lo que se une la circunstancia de que las Administraciones no cuentan con información suficiente para prever qué proyectos tendrán éxito o potencialmente ofrecen un alto retorno social, por lo que los incentivos fiscales son más útiles en estos casos. Ahora bien, para alcanzar sus fines y, en particular, que sean un instrumento eficaz para hacer frente a los problemas de financiación, es preciso que los incentivos sean estables, predecibles, reembolsables y eficientes en el sentido de que no transcurra demasiado tiempo entre la realización del desembolso en I+D y la aplicación efectiva del incentivo. La estabilidad y predictibilidad del incentivo es crucial para su eficacia, habiéndose constatado que los efectos beneficiosos de los incentivos al I+D se reducen significativamente cuando el incentivo es frecuentemente modificado<sup>8</sup>.

---

(8) Así se refleja igualmente en el “Decálogo de Medidas Urgentes para Impulsar la I+D+i en España” (2018) elaborado por la CEOE, en el que se resalta la necesidad de “*priorizar la estabilidad y uniformidad del sistema fiscal español de apoyo a la I+D+i, como elemento fundamental para la sostenibilidad y crecimiento de la inversión de la inversión privada y la captación de inversión extranjera en esta materia*”.

Por el contrario, los incentivos fiscales han presentado como inconveniente que parecen favorecer a las grandes empresas frente a las medianas y pequeñas empresas, en parte debido a la menor información que tienen sobre este tipo de instrumento y su reticencia a tratar estas cuestiones con las administraciones tributarias. Sin embargo, estos inconvenientes se podrían solucionar con unos incentivos más generosos para este tipo de empresas y con una mayor y mejor información sobre su funcionamiento<sup>9</sup>.

Entendidos los incentivos fiscales en sentido amplio, los estudios de la Unión Europea han puesto de manifiesto que la inmensa mayoría se basan en el Impuesto sobre Sociedades. Un reducido número de países prevén además incentivos a las cotizaciones sociales o en los impuestos sobre los salarios.

Como hemos señalado anteriormente, los incentivos fiscales se vienen utilizando tanto en la fase de desarrollo de la propia actividad (*expenditure-based provisions, input-related R&D tax incentives*) como sobre el resultado de la actividad (*income-based provisions, output-related R&D tax incentives*). Los primeros reducen los costes de la propia actividad, mientras que los incentivos sobre resultado de la actividad incrementan el retorno que proviene de los productos innovadores protegidos por derechos de propiedad industrial. Estos últimos, configurados principalmente a través de esquemas de *patent-box*, se utilizan cada vez más, pero no de forma tan intensa como los incentivos sobre el gasto de la propia actividad de I+D.

Como tendremos ocasión de analizar con detenimiento, en nuestra normativa tributaria se recoge un potente conjunto de incentivos a la I+D+i, que combina medidas para fomentar tanto la fase de la investigación, ya sea para la realización de inversiones empresariales (libertad de amortización, deducciones en cuota por inversiones) o gastos en I+D+i (deducciones en cuota por gastos), como la explotación económica de los resultados de la investigación (*patent-box*). Todo ello configura un completísimo esquema de beneficios fiscales que puede cubrir todo el ciclo de vida de la investigación<sup>10</sup>, pero que, como tendremos ocasión de comprobar, ha tenido un desigual éxito entre las empresas.

---

(9) En el mismo sentido, para el caso de España, Labeaga, José M., Martínez-Ros, Ester y Mohnen, Pierre, "Tax incentives and firm size: effects on private R&D investment in Spain", UNU-MERIT Working Papers #2014-081, págs. 31-32.

(10) Si bien se ha advertido que la pérdida de ingresos públicos que se puede derivar de tan amplio ámbito de protección y fomento de la I+D+i concediendo incentivos fiscales tanto a

Incentivos al I+D+i en España	
Incentivos a la actividad	Incentivos al resultado
Libertad de amortización	
Deducciones en cuota	<i>Patent-box</i>
Bonificaciones en la Seguridad Social	

## 2. INCENTIVOS A LA ACTIVIDAD DE I+D EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

### 2.1. CONTEXTO INTERNACIONAL

Comenzando por los incentivos al desarrollo de la actividad de I+D, se trata del instrumento más extendido, dado que, conforme a los datos de 2017, se puede encontrar en 30 de los 35 países de la OCDE, 21 de los 28 países de la Unión Europea, así como en otros países que no forman parte de la OCDE.

Como regla general, se suelen calificar los gastos de I+D como gastos deducibles a pesar de que supongan inversiones en activos de conocimiento (intangibles). Pero, además, es habitual la existencia de incentivos adicionales que permitan deducir en la base imponible un importe superior del gasto real (*enhanced allowance*) o bien deducir un determinado importe en la cuota (tax credit). El primero presenta el inconveniente de que *“al operar sobre la base imponible, dependen del tipo impositivo del impuesto sobre beneficios empresariales y beneficia especialmente a las empresas que tributan a un tipo marginal más elevado”*<sup>11</sup>.

En el caso de las deducciones en la cuota, su eficacia puede verse limitada por la necesidad de que el contribuyente cuente con una cuota suficiente contra la que aplicar la deducción. En algunos casos se prevé la

---

la actividad como al resultado puede resultar cuestionable desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria, Gil García, Elisabeth, “El impacto de BEPS en el régimen español de patent box”, *Quincena Fiscal*, nº 9, mayo de 2016 (versión electrónica), pág 4.  
 (11) Corchuelo Martínez-Azúa, M<sup>a</sup> Beatriz, “Incentivos fiscales a la I+D...”, *op. cit.*, pág. 201.



posibilidad de que el contribuyente reciba un abono por el exceso de deducción sobre la cuota (*payable, non-wastable or refundable tax credit*) o incluso que dicho exceso sea compensado con impuestos sobre los salarios o contribuciones sociales (*tax relief redeemable against payroll and relates taxes*), considerándose esta alternativa especialmente interesante para las empresas jóvenes que se encuentran en la fase de inversión en el desarrollo y lanzamiento de sus productos. No obstante, son más habituales los sistemas que permiten aplicar el exceso de deducciones en ejercicios futuros (*carry-over provisions*), observándose notables diferencias respecto al plazo de compensación (en los casos más restrictivos el plazo es de tres años y en los más beneficiosos el plazo es indefinido).

Respecto a la intensidad del incentivo, en algunos casos se aplica sobre la totalidad de los gastos (*volume-based credits*), mientras que en otros únicamente sobre los gastos que exceden de determinado importe (*incremental credits*). El primero puede ser más conveniente si el objetivo es elevar el nivel general de inversiones en I+D en un Estado, mientras que el segundo, que busca minimizar el incentivo a los gastos de I+D que se hubieran acometido en cualquier caso (incluso en ausencia de incentivo), puede ser preferible para empresas con altas tasas de crecimiento en I+D. Se considera que un sistema híbrido, como el existente en España, puede ser adecuado si lo que se persigue es mantener el nivel de I+D y además recompensar el crecimiento.

Los estudios de la Unión Europea alcanzan conclusiones similares. Desde el punto de vista teórico, los incentivos basados en el incremento del gasto de I+D parecen más eficientes, en la medida en que los incentivos basados meramente en el volumen de gasto presentan el riesgo de que no se traduzcan en una mayor realización de gasto. Por el contrario, presentan inconvenientes relacionados con la dificultad para acceder al incentivo en el caso de empresas que han alcanzado elevados niveles de inversión en I+D y la mayor complejidad en la gestión, tanto para las empresas como para las administraciones públicas. Dicho lo anterior, la conclusión que alcanzan los estudios de la Unión Europea es que no existe una evidencia clara sobre si es más efectivo uno u otro sistema, a pesar de que la OCDE sugería la preferencia de los incentivos sobre el incremento de gasto al dar lugar a menores costes administrativos y limitar el riesgo de que el beneficio fiscal no supusiera un auténtico incentivo, esto es, que pudiera darse la situación de que la empresa estuviera dispuesta a realizar el mismo esfuerzo inversor en



I+D existiera o no el incentivo fiscal (*dead-weight lose*). Como señalamos, los estudios de la UE no encuentran evidencia de tal riesgo y, por tanto, no hallan una razón para recomendar los incentivos basados en el incremento de gastos respecto a los incentivos que operan sobre el volumen de gasto. En la práctica, de los países analizados por el estudio de la Unión Europea, 24 basaban sus incentivos en el volumen, 7 en sistemas mixtos y únicamente 1 en sistemas incrementales.

La OCDE también señala que algunos países orientan sus incentivos fiscales a determinadas empresas, industrias y actividades, siendo lo más habitual el apoyo a las pequeñas y medianas empresas (9 países) y las empresas jóvenes (5 países) para tratar de paliar las restricciones de acceso al crédito financiero que pueden encontrar y, por otra parte, premian su contribución a la creación de empleo. Sin embargo, existen estudios que sugieren que, en relación con la creación de empleo, es más relevante la edad de la empresa que su tamaño, pese a lo cual, como hemos visto, pocos países dan un tratamiento preferencial a las empresas jóvenes y las *start-up*. Los estudios de la Unión Europea también abordan esta cuestión, alcanzando similares conclusiones: los incentivos son más eficaces si toman en consideración la edad de las empresas frente a su tamaño. Así, por una parte, se señala que los estudios revisados han puesto de manifiesto que la difusión del conocimiento (*knowledge spillovers*)<sup>12</sup> es mayor en las grandes empresas, lo que debilita la percepción general de que los incentivos debieran orientarse hacia las pequeñas y medianas empresas, aun cuando estas pudieran responder de forma más intensa a los incentivos fiscales. Por otra parte, el impacto de los incentivos parece ser más elevado en las *start-up*, por lo que se considera más relevante la edad que el tamaño de las empresas.

Los gobiernos tienen además la posibilidad de promover la colaboración entre empresas, universidades y centros públicos de investigación, si bien no existe una evidencia clara sobre si el incentivo fiscal es el instrumento más adecuado para alcanzar tal objetivo.

---

(12) Existen estudios “que demuestran que los efectos económicos de las actividades de I+D están ligados fundamentalmente a fenómenos de difusión de los conocimientos y de la tecnología. Hoy nadie discute que cuanto más permeable a la transmisión de conocimientos sea un sistema productivo, más rentable es socialmente la inversión en I+D y mayor resulta el crecimiento económico a ella asociado”, Berechet, Cristina y San Miguel, Fernando, “Incentivos Fiscales a la Investigación...”, op. cit., pág. 11.

Finalmente, por lo que se refiere a la eficiencia de estos incentivos, esta se mide en base a dos parámetros:

- a) En primer lugar, en su capacidad para estimular las inversiones en I+D. La inmensa mayoría de los estudios que han sido objeto de revisión concluyen que los incentivos fiscales son efectivos a la hora de estimular las inversiones en I+D, si bien no se ha logrado medir de forma concluyente el volumen de dicho estímulo.
- b) En segundo lugar, la incidencia de los incentivos fiscales a la hora de inducir productos, servicios y procesos de producción innovadores. Sobre esta faceta existen menos estudios, pero los pocos que existen apuntan a la existencia de un impacto positivo.

## 2.2. RECOMENDACIONES DE BUENAS PRÁCTICAS

La Comisión Europea en su informe *A Study on R&D Tax Incentives* identifica una serie de actuaciones que se consideran como “buenas prácticas” a la hora de diseñar los incentivos fiscales. Las más relevantes son las siguientes:

<b>Resumen de buenas prácticas</b>			
<b>Práctica</b>	<b>Best practice</b>	<b>Neutral</b>	<b>No recomendado</b>
Orientación del incentivo	Incentivos a la actividad ( <i>input</i> )		Incentivos al resultado ( <i>output</i> )
Tipo de incentivo	Deducciones en cuota	Deducción en base de un gasto superior al real	
Base del incentivo	Incentivo sobre el volumen de gasto		Incentivo sobre el incremento de gasto
Novedad requerida	Novedad mundial Novedad en el país		Imitación
Gastos cubiertos	Gastos de personal de I+D	Otros gastos de I+D	Gastos para la protección de los intangibles
Tamaño de la sociedad	No discriminar en función del tamaño	Centrarse en Pymes	Centrarse en grandes empresas
Edad de la sociedad	Centrarse en empresas jóvenes	No discriminar en función de la edad	Centrarse en empresas ya establecidas

Tipo de tecnología	No discriminar en función de la tecnología		Discriminar en función de la tecnología
Impuesto negativo	Preverlo, al menos, para empresas jóvenes		No preverlo en ningún caso
Posibilidad de aplicar en ejercicios futuros	Prever, al menos, para empresas jóvenes		No prever esta posibilidad
Estabilidad de los incentivos	Incentivos estables durante al menos 5 años		Cambios frecuentes

Fuente: elaboración propia a partir de *A Study on R&D Tax Incentives*

Cabe señalar que el esquema de incentivos fiscales en España obtiene una alta puntuación conforme a los anteriores criterios, destacándose en particular tres características: su generalidad, al no orientarse de forma específica a determinados tipos de empresas por su tamaño, localización geográfica o actividad; la flexibilidad otorgada por la posibilidad de obtener el reembolso de las deducciones por parte de aquellas empresas que tienen insuficiencia de cuota para aplicar íntegramente las deducciones; y la posibilidad de obtener informes motivados sobre la calificación de la actividad como I+D+i.

### 2.3. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE LA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La importación del apoyo a la innovación ha encontrado también reflejo en la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (Propuesta BICCIS) en la que largamente se viene trabajando en el seno de la Unión Europea.

La Propuesta presentada por la Comisión en 2011, que permitía la deducibilidad de la totalidad de los costes relacionados con el I+D, ya reflejaba que el diseño de un sistema de apoyo a la I+D constituía uno de sus principales objetivos<sup>13</sup>, de tal forma que su configuración hacía “especial

(13) Viana Barral, Víctor y Villalón Pérez-Artacho, Julia, “Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Luces y sombras de la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades”, Quincena Fiscal Aranzadi, nº 22, 2011, pág. 27.

*hincapié en el apoyo e impulso necesarios de la investigación y desarrollo como motores de la innovación y el aumento del nivel y la calidad de la actividad económica*"<sup>14</sup>. La recomendación de la Comisión sería, por tanto, primar los incentivos en la base imponible frente a los incentivos en la cuota, al quedar esta última fuera del ámbito de la base imponible consolidada común, sin perjuicio de la admisibilidad de los incentivos en la cuota en el caso de empresas que no puedan o decidan no optar por el régimen de la base común, todo ello como resultado de la configuración de las actividades de I+D como una política prioritaria de la Comisión<sup>15</sup>.

La nueva Propuesta de Directiva presentada en 2016 mantiene la referencia expresa a los costes de investigación y desarrollo en su artículo 9, referente a los gastos deducibles. Como regla general, los gastos en los que se incurra en interés directo de la actividad tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, incluidos los costes de investigación y desarrollo<sup>16</sup>. Pero, adicionalmente y como gran novedad, se introduce la que se ha dado en llamar la "superdeducción por costes de I+D". Esta superdeducción permitiría deducir en la base imponible, en cada ejercicio fiscal, un 50% adicional de tales costes, con excepción de los costes relativos al inmovilizado material, en que se haya incurrido durante ese ejercicio. En la medida en que los costes de investigación y desarrollo superasen los 20 millones de euros, el contribuyente podría deducir el 25% de la cantidad excedentaria.

Ahora bien, al considerarse el apoyo a los pequeños emprendedores innovadores como una de las iniciativas clave relativas al funcionamiento del mercado único, se crea una superdeducción reforzada para las pequeñas empresas de reciente creación particularmente innovadoras, consistente en el incremento de la deducción adicional hasta el 100% (y hasta un máximo de 20 millones de euros) cuando el contribuyente reúna las condiciones siguientes:

- 
- (14) Rodríguez Rodríguez, Juan Francisco, "La propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades – visión panorámica", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 14/2011, págs. 3 y 6.
- (15) Álamo Cerrillo, Raquel y Lagos Rodríguez, María Gabriela, "El proceso de armonización del Impuesto Corporativo en la Unión Europea y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 15, 2015, pág. 45.
- (16) En todo caso, como advierte Gil García, no puede hablarse de un "tratamiento fiscal favorable" dado que la gran mayoría de los Estados miembros ya contempla la deducibilidad de los gastos en I+D+i, por lo que esa propuesta no resulta, en ningún caso, "rompedora", Gil García, Elisabeth, "El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i...", *op. cit.*, pág. 64.

- a) Que se trate de una empresa no cotizada con menos de cincuenta empleados y un volumen de negocios anual o un balance anual total que no supere los 10 millones de euros.
- b) Que no haya estado registrado durante más de cinco años. Si el contribuyente no está sujeto a registro, el periodo de cinco años podrá empezar a contar en el momento en que la empresa inicie su actividad económica o esté sujeta a impuesto por ella.
- c) Que no haya surgido de una operación de concentración.
- d) Que no tenga ninguna empresa asociada.

Por tanto, este incentivo se configuraría, sobre la base de un modelo de mejores prácticas<sup>17</sup>, como una deducción en la base en vez de en la cuota, yendo más allá que una mera libertad de amortización para gastos I+D en tanto que permite deducir un importe superior al gasto en sí mismo realizado<sup>18</sup>.

A pesar de esta apuesta de la Comisión por la localización de los incentivos al I+D en la base imponible, los grandes países de la Unión no parecen alinearse con esta filosofía. En particular, en junio de 2018, Francia y Alemania hicieron pública su posición común sobre la Propuesta de Directiva, en la que ambos países coinciden en rechazar la inclusión de incentivos fiscales en la base imponible, en tanto que el objetivo de la Propuesta de Directiva es precisamente su armonización. Por tanto, con la finalidad de garantizar una efectiva armonización, consideran que la discusión se ha de reorientar a la posibilidad de establecer otro tipo de medidas fuera del ámbito de la Propuesta de Directiva (en particular, deducciones en cuota) y en el marco de la aproximación de los tipos de gravamen<sup>19</sup>.

---

(17) Barciela Pérez, J.A., "Armonización en el Impuesto sobre Sociedades y BICCIS", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 8, 2018, pág. 10.

(18) García-Torres Fernández, María Jesús, "Previsión del impacto armonizador de la propuesta de directiva de BICCIS 2016 a la luz de nuestro impuesto sobre sociedades", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 7, 2017, pág. 18.

(19) También se manifiesta de forma crítica Gil García, para quien esta propuesta no resulta satisfactoria, si bien reconoce que ha de valorarse el cambio dado respecto a la propuesta inicial de 2011, que únicamente hacía referencia a la mera deducibilidad del gasto por I+D en la base imponible. Para esta autora, aun cuando no cabe duda de que las deducciones mejoradas suponen un fuerte estímulo fiscal a la I+D+i, no resultan la opción más ade-

### 3. INCENTIVOS A LA ACTIVIDAD DE I+D EN ESPAÑA

Como hemos señalado anteriormente, el sistema de incentivos fiscales a las actividades de I+D+i obtiene una alta posición en el ranking elaborado por la Comisión Europea. Asimismo, la OCDE ha resaltado que España ofrece uno de los sistemas más generosos de los existentes entre las economías desarrolladas<sup>20</sup>. Dichos incentivos son los siguientes:

- a) Libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo, así como para los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible (artículo 12 de la LIS).
- b) Deducción para las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 de la LIS), las cuales, cumpliéndose ciertos requisitos, pueden ser objeto de monetización (artículo 39 de la LIS).

Este conjunto de incentivos se complementa con las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social previstas para el personal investigador que se dedique a actividades de I+D+i, las cuales, en determinadas condiciones, son compatibles con las deducciones fiscales existentes para dichas actividades<sup>21</sup>.

---

cuada en términos de efectividad en la consecución del objetivo y de adecuación a los principios de justicia tributaria. Considera más oportunos los incentivos en la cuota, al representar más adecuadamente el esfuerzo inversor, a pesar de que suponga la exclusión de esta medida del ámbito de la base imponible común. En todo caso, valora positivamente que se haya previsto un tratamiento preferencial para las pequeñas y medianas empresas y para las *start-ups*, dado que, por lo general, encuentran mayores obstáculos para encontrar financiación para sus proyectos de I+D+i, Gil García, Elisabeth, "El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i...", *op. cit.*, págs. 64-65.

- (20) OCDE (2018), "R&D Tax Incentives: Spain 2017", [www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-spain.pdf](http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-spain.pdf), Directorate for Science, Technology and Innovation, April 2018.
- (21) El Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2017-2020, mencionado anteriormente, contiene diversas referencias a los incentivos fiscales como instrumento para alcanzar los objetivos propuestos, entre los que se incluye el uso de deducciones fiscales por I+D+i y bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social para la contratación de personal investigador, resaltando que ambos tipos de incentivos (y la simplificación de los procedimientos administrativos para su aplicación) juegan un papel estratégico para la consecución de los objetivos del Plan Estatal referidos al incremento de la inversión empresarial en I+D+i.

A continuación describimos sus principales características.

### 3.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

Desde hace un largo período de tiempo, la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha contemplado la libertad de amortización como medida para incentivar las inversiones en actividades de I+D<sup>22</sup>. La libertad de amortización permite anticipar la deducibilidad fiscal<sup>23</sup> de la inversión, facilitando la financiación de las empresas. Los activos que se pueden acoger a este beneficio fiscal se agrupan en dos categorías:

- a) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Desde el punto de vista estadístico, la Agencia Tributaria facilita información desagregada a partir del ejercicio 2008, a partir de la cual se puede elaborar la siguiente comparativa:

<b>Libertad de amortización de inmovilizado afecto a actividades I+D</b>									
<b>Ejercicio</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Nº declarantes</b>	176	162	130	131	98	73	102	143	89
<b>Disminuciones (miles euros)</b>	53.438	53.453	58.990	64.290	49.582	232.900	108.418	96.150	109.254

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

- (22) En 14 países existen esquemas de amortización acelerada (Bélgica, Brasil, Chile, China, Dinamarca, Francia, Irlanda, Israel, Lituania, Polonia, Rumanía, Federación Rusa, España y Reino Unido), *OECD Review of National R&D Tax Incentives and Estimates of R&D Tax Subsidy Rates, 2017*. No obstante, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 14 de febrero de 2014 proponía la supresión de estos incentivos fiscales "cuya más que dudosa eficiencia no se justifica debido a su elevado coste recaudatorio" (pág. 198).
- (23) "En principio, la amortización libre de elementos afectos y de gastos de I+D+i no plantea problemas desde la perspectiva de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, ya que no tienen un carácter selectivo, esto es, no benefician únicamente a determinadas empresas o producciones. La libertad de amortización constituye una medida general de apoyo económico de la que pueden beneficiarse todas las empresas, con independencia de su ta-

Si nos centramos en los datos correspondientes a las disminuciones en la base imponible, que son las que reflejan el auténtico uso del incentivo fiscal (los aumentos no son más que reversiones de las disminuciones realizadas en ejercicios anteriores), parece que este beneficio fiscal no ha despertado de forma particular el interés de los contribuyentes, a la vista del reducido número de declaraciones en las que se ha aplicado. Posiblemente, el ahorro derivado del efecto financiero que supone toda medida de amortización acelerada no compense los mayores costes de gestión y control.

La distribución del incentivo correspondiente al ejercicio 2016 en función del tamaño de la empresa es la siguiente:

<b>Distribución de la libertad de amortización inmovilizado afecto actividades I+D</b>		
<b>Tramos de ingresos</b>	<b>Distribución declarantes</b>	<b>Distribución importe</b>
Ingresos hasta 12 millones de euros	62,05%	9,02%
Ingresos entre 12 y 60 millones de euros	22,04%	12,28%
Ingresos superiores a 60 millones de euros	15,91%	78,70%

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

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

La evolución de la aplicación de este beneficio fiscal se puede observar en el siguiente cuadro:

*maño, del sector de actividad al que se dediquen y de su ubicación geográfica", Moreno González, Saturnina, "Incentivos Fiscales a las Actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades Español", Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, edición 27, 2010, pág. 196.*



**Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo**

Ejercicio	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nº declarantes	1.325	545	477	522	307	262	255	260	245
Disminuciones (miles euros)	160.277	170.693	191.986	528.923	152.165	191.309	205.864	155.448	324.153

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

De los anteriores datos se observa una progresiva reducción del número de contribuyentes que hacen uso de este incentivo, si bien aquellos que lo aplican hacen un uso más intenso del mismo al aumentar el importe total de las "disminuciones" por ejercicio.

La distribución del incentivo correspondiente al ejercicio 2016 en función del tamaño de la empresa es la siguiente:

**Distribución de la Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo**

Tramos de ingresos	Distribución declarantes	Distribución importe
Ingresos hasta 12 millones de euros	62,05%	9,02%
Ingresos entre 12 y 60 millones de euros	22,04%	12,28%
Ingresos superiores a 60 millones de euros	15,91%	78,70%

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

### 3.2. DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE I+D+i

Las deducciones por actividades de I+D+i son uno de los pocos incentivos que ha sobrevivido a la intensa poda de beneficios fiscales que se ha venido realizando en los últimos quince años y es la ayuda pública más valorada por las empresas<sup>24</sup>. A pesar de que han existido propuestas para su

(24) Conforme a los informes "Eficiencia de las Ayudas Públicas a las Actividades de I+D+i" (2013) y "El Estado de la Innovación Empresarial en España en 2014" (2014), elaborados por la CEOE, estos incentivos tienen una incidencia muy positiva en la elección de España como emplazamiento de la actividad industrial y en la creación de empleo. Su desaparición im-

total eliminación<sup>25</sup>, derivadas tanto de la necesidad de incrementar la recaudación como de las dudas que ha suscitado su efectividad para alcanzar los objetivos perseguidos, el Preámbulo de la Ley 27/2014 resalta que se trata de un incentivo que se considera imprescindible en la configuración actual del Impuesto sobre Sociedades<sup>26</sup>.

El régimen español de incentivos por actividades de I+D+i diferencia entre las actividades de I+D y las actividades de innovación tecnológica.

### 3.2.1 Actividades de I+D

Conforme al artículo 35 de la LIS, se considerará “investigación” a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico. Por su parte, se define el “desarrollo” como la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Esta definición se completa incluyendo en el concepto de “actividad de investigación y desarrollo” otras actividades, como la materialización de nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño; el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos; o la creación, combinación y configuración de software avanzado.

La deducción se aplica tanto sobre los gastos de I+D como sobre las inversiones afectas a esta actividad. Comenzando por los gastos, la base de la

---

plicaría un retroceso general de competitividad, una caída inmediata de empleo cualificado y peligraría la continuidad en España de los centros de I+D de grupos internacionales.

(25) Véase el Preámbulo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, así como el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014 (pág. 208).

(26) Como indica Moreno González, “*esta deducción resulta, sin lugar a dudas, el incentivo fiscal de mayor importancia para fomentar la actividad innovadora de las empresas, ya que, a diferencia de la libertad de amortización (basada en un mero efecto financiero), la deducción en la cuota del Impuesto puede dar lugar a un importante ahorro fiscal de carácter definitivo*”, Moreno González, Saturnina, “Incentivos Fiscales a las Actividades...”, op. cit., pág. 196.

deducción estará constituida por el importe de los mismos, considerando como tales los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos. A estos efectos, lo relevante es que la actividad se haya desarrollado, pero no es necesario que se haya finalizado ni que haya tenido éxito.

Una vez determinados los gastos conforme a los anteriores criterios, la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo<sup>27</sup>.

Para el cálculo de la deducción se utiliza un método híbrido que combina el volumen del gasto y el incremento de este respecto a los dos años anteriores. Así, la deducción será del 25% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. Y, en el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje del 25% hasta dicha media y el 42% sobre el exceso respecto de ésta<sup>28</sup>.

- 
- (27) Hasta el ejercicio 2014 (incluido), las subvenciones minoraban únicamente la base de la deducción en un 65%. La justificación se encuentra en que la subvención es un ingreso tributable y hasta el ejercicio 2006 el tipo de gravamen era el 35%. Reducido el tipo de gravamen al 30% y, actualmente, al 25%, lo lógico hubiera sido fijar en el 75% el importe de las subvenciones que minoran la base de la deducción, de forma que las actividades subvencionadas no se vean doblemente incentivadas por la subvención y la deducción fiscal. No obstante, la opción finalmente adoptada de minorar el 100% de la subvención no parece la más adecuada, puesto que, como hemos señalado, obvia que la subvención se encuentra sujeta a tributación. La enmienda nº 116 del Grupo Parlamentario Catalán al Proyecto de LIS señalaba en este sentido que “la empresa ya está tributando por el ingreso extraordinario que supone la percepción de esta subvención con lo cual no resulta coherente, ni justo, realizar una minoración de la misma al 100 por cien”, por lo que se proponía volver a la redacción original.
- (28) El Anteproyecto de la LIS, presentado en junio de 2014, contemplaba el incremento del tipo de la deducción al 50% en el caso de que los gastos de I+D superasen el 10% del importe neto de la cifra de negocios, pero finalmente no se recogió en el texto aprobado. Durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de LIS se intentó recuperar mediante la enmienda nº 116 del Grupo Parlamentario Catalán, que proponía incrementar el porcentaje del 42% al 50% si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superaban el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad o del grupo de consolidación fiscal o, en su defecto, los 40 millones de inversión anual. En Navarra se prevé un tipo único del 40%.

Además, se podrá practicar una deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo<sup>29</sup>.

También está prevista una deducción del 8% sobre las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

### 3.2.2 *Actividades de innovación tecnológica*

A efectos de la aplicación de esta deducción, se define la innovación tecnológica como la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad<sup>30</sup>.

A pesar de la anterior definición, no toda actividad de innovación tecnológica dará derecho a deducción, dado que al regularse la base de la deducción se delimitan los conceptos que pueden disfrutar de este incentivo. En concreto, se señala que la base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

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

---

(29) En los territorios forales vascos el tipo adicional es del 20% y en Navarra el tipo adicional es del 10%, siendo además de aplicación para los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología.

(30) Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

- b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseños a personas o entidades no vinculadas al contribuyente, sobre una base máxima de 1 millón de euros.
- d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Como en el caso de la deducción por actividades de I+D, este beneficio fiscal está condicionado a que los gastos estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

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

Una vez determinada la base de la deducción, sobre la misma se aplicará un tipo del 12% para calcular la deducción<sup>31</sup>.

### 3.2.3 Actividades desarrolladas en el extranjero

Los gastos de I+D+i que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de I+D+i las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado

---

(31) 15% en Navarra. En los territorios forales vascos ciertas actividades se deducen al 15% y otras al 20%.

miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades<sup>32</sup>.

### 3.2.4 Instrumentos de seguridad jurídica

Si bien este incentivo tiene una larga tradición en nuestro ordenamiento tributario, una de sus características es la cada vez mayor complejidad de su regulación<sup>33</sup>, lo que ha dado lugar a la existencia de incertidumbres que limitan su aplicación<sup>34</sup>, partiendo de la propia definición de las actividades de I+D+i que se pueden beneficiar de la deducción<sup>35</sup>. La seguridad jurídica, y más en incentivos de base tecnológica como este, es esencial tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria. Tanto en el pasado como en la actualidad, la discrepancia sobre la calificación de un proyecto como I+D+i ha sido fuente de litigio. Para tratar de limitar esta incertidumbre, la LIS prevé tres instrumentos diferentes:

- a) La obtención de un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o como innovación. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.
- b) La presentación a la Dirección General de Tributos de una consulta sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya

---

(32) La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008 (asunto C-248/06) consideró incompatible con el ordenamiento comunitario tres referencias de la redacción original que limitaban el desarrollo de las actividades de I+D en otros Estados miembro: la prohibición de que los gastos correspondientes a actividades realizadas en otros Estados superaran el 25% del importe total, la imposibilidad de deducir los gastos correspondientes a subcontrataciones en otros Estados y el establecimiento de una deducción adicional por la contratación de las actividades de I+D con universidades y organismos públicos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

(33) Rivas Sánchez, Carlos, "Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado", *Crónica Tributaria*, nº 127/2008, pág. 151.

(34) Puig Ventosa, Ignasi, "Incentivos a la I+D+i y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 195.

(35) A juicio de Rivas Sánchez, este problema se debe, en buena medida, a la ausencia de una configuración sistemática de las definiciones, a pesar de las continuas modificaciones introducidas con el ánimo de mejorar la situación, pero que no ha hecho sino incrementar los frentes de controversia con la Administración, Rivas Sánchez, Carlos, "Los incentivos fiscales a la innovación...", *op. cit.*, pág. 152.

contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria. A estos efectos, se podrá aportar un informe motivado.

- c) Solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica. A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado.

De los tres instrumentos, el que viene siendo más utilizado en la práctica es el primero. No obstante, como ha resaltado el Informe Cotec 2018, *“existen divergencias de criterio entre las diferentes administraciones (MINECO, DGT, AEAT), que dañan la percepción de seguridad jurídica, aumentan la litigiosidad y desincentivan la inversión en I+D+i. Estas divergencias se han mostrado de manera especialmente notable en el ámbito del software”*. En efecto, en los últimos años se ha observado una cierta pugna entre las distintas Administraciones involucradas en la aplicación de la deducción, destacando la postura crítica de diversas consultas de la Dirección General de Tributos en las que se insiste que el informe motivado tiene exclusivamente carácter vinculante respecto de la calificación de la actividad, pero no así respecto de la cuantificación de la base imponible<sup>36</sup>. Sin perjuicio de que, desde un estricto punto de vista normativo, puede no faltarle razón, tampoco puede negarse que la dispersión de competencias no contribuye a mejorar la seguridad jurídica y lo deseable sería contar con un instrumento que otorgara garantías tanto en la calificación como en la cuantificación del proyecto I+D+i, particularmente en un caso como este en el que intervienen, sucesivamente, una entidad certificadora acreditada por ENAC y el Ministerio con las competencias para la calificación del proyecto. Esta alternativa facilitaría y simplificaría, además, los controles por parte de la Administración Tributaria<sup>37</sup>.

---

(36) Consultas V2093-13, de 24 de junio; V1284-16, de 29 de marzo.

(37) El Informe del Tribunal de Cuentas de Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales concluye que *“en la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, el control extensivo sólo alcanzó una parte de las declaraciones y no fue eficaz para el control de este beneficio fiscal en grandes empresas y grandes contribuyentes, que sólo fueron objeto del control intensivo llevado a cabo por el Departamento de Inspección. La relevancia de los informes es muy reducida para la acreditación de la naturaleza de los gastos”*, Grau Ruiz, María Amparo, *“El control de los beneficios fiscales: recomendaciones formuladas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la reciente fiscalización de sus actuaciones por el Tribunal de Cuentas”*, Revista Técnica Tributaria, nº 122, julio - septiembre de 2018, pág. 11.

El Informe Cotec 2018 también resalta que en los últimos años se observa un aumento sustancial de solicitudes de informes motivados por parte de las empresas (en 2017 se presentaron 7.466 solicitudes, frente a las 298 de 2004), destacándose que el 61% de las mismas procede de pequeñas y medianas empresas<sup>38</sup>.

### 3.3. ALGUNO DATOS ESTADÍSTICOS

La información estadística desagregada para esta deducción por número de declarantes y tipo de incentivo es limitada. La Agencia Tributaria no ofrece datos específicos de esta deducción, por lo que hemos de acudir a las Memorias de la Administración Tributaria, cuyos últimos datos disponibles son del ejercicio 2015, sin detalle del número de declarantes. Por su parte, la información anterior a 2012 no desagrega las deducciones por actividades de I+D y las deducciones por actividades de innovación tecnológica.

En todo caso, los datos disponibles ponen de manifiesto la importancia cuantitativa que tienen los incentivos fiscales en cuota para este tipo de actividades.

<b>Deducciones I+D+i</b>									
	Ejercicio	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>I+D</b>	<b>Nº declarantes</b>					1.501	1.516	n.d.	n.d.
	<b>Miles Euros</b>					180.900	173.200	178.300	94.800
<b>IT</b>	<b>Nº declarantes</b>					1.074	1.276	n.d.	n.d.
	<b>Miles Euros</b>					81.600	96.400	98.800	44.300
<b>Total I+D+i</b>	<b>Nº declarantes</b>	3.150	2.799	2.726	2.448	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
	<b>Miles Euros</b>	325.700	326.900	292.100	239.500	262.500	269.600	277.100	139.100

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

(38) Págs. 97-98.



La distribución del incentivo correspondiente al ejercicio 2013 (último con datos completos) en función del tamaño de la empresa es la siguiente:

<b>Distribución deducciones I+D 2013</b>		
<b>Tramos de ingresos</b>	<b>Distribución declarantes</b>	<b>Distribución importe</b>
Ingresos hasta 10 millones de euros	48,3%	7,8%
Ingresos entre 10 y 50 millones de euros	30,9%	21,5%
Ingresos superiores a 50 millones de euros	20,1%	70,6%

Fuente: Elaboración propia a partir de las Memorias de la Administración Tributaria

<b>Distribución deducciones IT 2013</b>		
<b>Tramos de ingresos</b>	<b>Distribución declarantes</b>	<b>Distribución importe</b>
Ingresos hasta 10 millones de euros	48,9%	6,1%
Ingresos entre 10 y 50 millones de euros	27,2%	15,9%
Ingresos superiores a 50 millones de euros	24,0%	77,9%

Fuente: Elaboración propia a partir de las Memorias de la Administración Tributaria

### 3.4. APLICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES EN EJERCICIOS FUTUROS

Con carácter general, el importe de las deducciones para incentivar determinadas actividades (entre las que se incluyen las deducciones por I+D+i) aplicadas en cada período impositivo no podrá exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

No obstante, como incentivo adicional al I+D, se prevé la elevación de dicho límite conjunto para todas las deducciones al 50% cuando el importe de las deducciones por actividades de I+D+i, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposi-

ción internacional y las bonificaciones. De esta forma, las entidades muy intensivas en actividades de I+D se ven premiadas al permitirles un mejor aprovechamiento de las deducciones a que tienen derecho<sup>39</sup>.

En el caso de que la deducción generada exceda dichos límites, el contribuyente tendrá derecho a aplicar las cantidades no deducidas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos<sup>40</sup>. Aquí también observamos una ventaja frente al resto de incentivos, dado que el plazo ordinario para aplicar deducciones generadas en ejercicios anteriores es de 15 años.

### 3.5. MONETIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES

Alternativamente, en el caso de insuficiencia de cuota para aplicar íntegramente las deducciones de I+D+i, la normativa de territorio común prevé la posibilidad de excluir dichas deducciones de los anteriores límites (25% o 50% de la cuota íntegra minorada), de tal forma que se puedan aplicar las deducciones hasta agotar la totalidad de la cuota y, en caso de seguir existiendo un exceso de deducción, solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, con un descuento del 20% y siempre dentro de ciertos límites cuantitativos<sup>41</sup>.

- 
- (39) La normativa foral de Navarra no contempla este límite incrementado ni un plazo superior al general para deducir los importes que excedan el límite máximo. En los territorios forales vascos el límite sobre la cuota para las deducciones de I+D+i es del 70% y en caso de insuficiencia de cuota el exceso se podrá deducir en los siguientes 30 años.
- (40) El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los casos de entidades de nueva creación y de entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.
- (41) El importe de la deducción aplicada o abonada, en el caso de las actividades de innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción por actividades de I+D (no por actividades de innovación tecnológica) generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite sobre la cuota y aplicarse o abonarse con un descuento del 20% de su importe, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

Para la aplicación de este régimen, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación<sup>42</sup>.
- b) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de I+D+i o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.
- c) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra anterior.
- d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad I+D+i o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de la LIS<sup>43</sup>.

---

(42) Por tanto, no se puede optar por la aplicación de este régimen en el mismo ejercicio en que se genera el derecho a la deducción. Ante esta problemática, la enmienda nº 124 del Grupo Parlamentario Catalán al Proyecto de LIS proponía la supresión de este plazo temporal, señalando que *“resulta muy gravoso que el abono de una deducción por I+D realizada en el 2014 no pueda solicitarse hasta la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2015. Las empresas necesitan disponer de financiación a la mayor brevedad posible, intentando, pese a las dificultades, mantener el mismo nivel en inversiones en I+D+i, tan necesarias cara al futuro. En consecuencia, se propone que la solicitud de abono a la Administración tributaria se pueda cursar de forma inmediata, a través de la declaración de este Impuesto del ejercicio en el que se generó la deducción, eliminándose, por tanto, el ámbito temporal introducido en el apartado a) del precepto”*.

(43) Probablemente el requisito que ha generado una mayor polémica es el recogido en la letra d) anterior, en tanto que la interpretación que ha venido realizado la Dirección General de Tributos es que no basta con la solicitud del informe motivado, sino que es necesario haberlo obtenido para poder optar por la monetización de la deducción. En caso de obtenerse con posterioridad a la presentación de la declaración correspondiente, la única posibilidad sería solicitar la rectificación de la autoliquidación, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para ello (consulta V3281-16, de 13 de julio).

Como se puede observar de los datos publicados por la Agencia Tributaria, es creciente el número de empresas que viene haciendo uso de esta opción.

#### Declaraciones sin límite I+D+i

Ejercicio	2014	2015	2016
Nº declarantes	137	172	220
Miles euros	13.045	14.045	16.373

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

La distribución del incentivo correspondiente al ejercicio 2016 en función del tamaño de la empresa es la siguiente (los totales no suman 100% por la existencia de datos protegidos por secreto estadístico):

#### Distribución de las declaraciones sin límite I+D+i

Tramos de ingresos	Distribución declarantes	Distribución importe
Ingresos hasta 12 millones de euros	71,83%	27,50%
Ingresos entre 12 y 60 millones de euros	17,27%	19,50%
Ingresos superiores a 60 millones de euros	8,19%	51,09%

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT

Sin embargo, de acuerdo con la Comunicación informativa del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades de 4 de julio de 2018, la Dirección General de Tributos ha emitido un informe interpretativo IE0262-18, de fecha 12 de junio de 2018, en el que se concluye que "ante las dificultades para la emisión del informe motivado en el plazo que se exige en el artículo 39.2.d) de la LIS, y para salvar el fundamento del apartado d), que no es otro que la obtención de seguridad en la calificación de la actividad desarrollada por el contribuyente, y teniendo en cuenta las dificultades no imputables al contribuyente en la obtención de dicho informe en plazo, resulta razonable entender que sea posible ejercitar la opción a la que se refiere el artículo 39.2 de la LIS, habiendo solicitado el informe motivado o el acuerdo previo de valoración con anterioridad al primer día de plazo de presentación de aquella declaración una vez transcurrido el plazo al que se refiere el apartado a) del mismo artículo. En todo caso, el contribuyente habrá de estar en posesión del informe favorable con anterioridad a la realización del pago por parte de la Administración". Sin duda, este cambio de criterio es bienvenido.

### **3.6. POTENCIAL IMPACTO LAS PROPUESTAS DE TRIBUTACIÓN MÍNIMA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 contemplaba una serie de medidas tributarias con la finalidad declarada de aumentar los ingresos tributarios. Entre dichas medidas se incluía una tributación mínima del 15% de la base imponible para aquellos contribuyentes del Impuesto con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a veinte millones de euros o que tributen en el régimen de consolidación fiscal, en este caso cualquiera que sea el importe de su cifra de negocios.

Como señalaba el propio Preámbulo, esta medida perseguía que, como resultado de la aplicación de las deducciones, no se pudiera rebajar la cuota líquida por debajo de dicho importe. Conforme a la redacción de la norma propuesta, este objetivo se alcanzaba impidiendo la aplicación de aquellas deducciones (incluidas las de I+D+i) que condujeran a una cuota líquida inferior al 15% de la base imponible.

Resulta, como mínimo, ciertamente contradictorio adoptar medidas restrictivas del disfrute de los incentivos fiscales al I+D+i con las políticas de fomento de este tipo de actividades, lo que parece primar los objetivos recaudatorios sobre los objetivos de innovación.

### **3.7. INCENTIVOS PARA LA FINANCIACIÓN PRIVADA DEL I+D**

Hasta ahora nos hemos venido refiriendo a los incentivos de los que puede disfrutar una entidad por desarrollar actividades de I+D+i, pero también es posible incentivar a aquellas entidades que financien dichas actividades. Esta posibilidad puede ser particularmente interesante para las entidades de nueva creación y *start-up*, para cuyo arranque es esencial la obtención de financiación y para las que los incentivos fiscales (incluso con la posibilidad de monetización) pueden no ser suficientemente eficaces por el tiempo que puede transcurrir hasta que se obtiene el reembolso. La posibilidad de transferir los incentivos fiscales a entidades que financien los proyectos de I+D+i puede ser una solución a este problema.

En la normativa de Territorio Común, más allá de los regímenes de mecenazgo<sup>44</sup>, no encontramos incentivos específicos para las empresas intere-

---

(44) Faceta en la que, en todo caso, se puede mejorar, como se desprende del informe de la CEOE “El Estado de la Innovación Empresarial en España en 2014”, en el que se propone

sadas en financiar las actividades de I+D+i de otras empresas. Sin embargo, sí encontramos esta figura en los territorios forales de Vizcaya<sup>45</sup>, Guipúzcoa<sup>46</sup> y Navarra<sup>47</sup>, que consiste básicamente en trasladar, total o parcialmente, el derecho a practicar la deducción de la empresa que desarrolla la actividad de I+D+i a la empresa que financia los proyectos.

Se trata de una mera traslación del sujeto pasivo que disfruta de la deducción, dado que la propiedad de los derechos de propiedad intelectual o industrial o de otra índole respecto de los resultados del proyecto ha de permanecer, en todo caso, en el contribuyente que lo realice, sin que pueda ser adquirida por los contribuyentes que participen en la financiación del mismo.

Para la aplicación de este régimen será necesaria la obtención de un informe motivado así como que tanto los contribuyentes que realicen el proyecto de I+D+i como los que participen en la financiación del mismo suscriban con carácter previo un contrato de financiación<sup>48</sup>.

La aplicación de la deducción por parte del contribuyente que participa en la financiación del proyecto está sujeta a límites cuantitativos, ya que no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 (1,25 en Navarra) el im-

---

*“impulsar una Ley de Mecenazgo que incentive fiscalmente la financiación sin ánimo de lucro de investigación de excelencia y con potencial para derivar en productos y/o servicios innovadores”* (pág. 14).

- (45) Artículo 64 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades de Bizkaia y artículo 36 bis del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- (46) Artículo 64 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- (47) Artículo 62 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Navarra.
- (48) En el contrato se han de precisar, entre otros, los siguientes extremos: identidad de los contribuyentes que participan en el proyecto, descripción del proyecto de I+D+i, presupuesto del proyecto y forma de financiación del proyecto, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza el proyecto, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.  
La normativa foral de Guipúzcoa y de Navarra establecen algunas restricciones adicionales, principalmente dirigidos a garantizar la independencia entre el contribuyente que participe en la financiación del proyecto y el contribuyente que lo realice.

porte de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto<sup>49</sup>. El exceso podrá ser aplicado por el contribuyente que realiza el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica<sup>50</sup>.

### **3.8. BONIFICACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL**

Desde el año 2013 las empresas podrán disfrutar de una bonificación del 40% de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario, correspondientes al personal investigador que cumpla determinados requisitos<sup>51</sup>.

Con carácter general, las bonificaciones a la Seguridad Social y la deducción fiscal son incompatibles para el mismo trabajador. Sin embargo, la bonificación sí será compatible con la deducción fiscal, sin limitación alguna, en el caso de PYMES intensivas en I+D+i reconocidas con el sello de "PYME innovadora" y que figuren en el Registro del Ministerio de Economía y Competitividad.

## **4. INCENTIVOS AL RESULTADO DE LA ACTIVIDAD DE I+D: CONTEXTO INTERNACIONAL Y SITUACIÓN EN ESPAÑA**

### **4.1. CONTEXTO INTERNACIONAL**

Por lo que se refiere a los incentivos sobre el resultado de la actividad de I+D, los estudios internacionales destacan que este tipo de incentivo es más novedoso, de donde resulta que se encuentre menos extendido y existan menos estudios sobre su eficacia, sin perjuicio de lo cual es utilizado por un número creciente de países.

---

(49) En el caso de Navarra, se dispone que cuando las deducciones aplicadas superen las cantidades invertidas por parte del contribuyente en la financiación de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, la diferencia se integrará en la base imponible.

(50) La normativa de Guipúzcoa establece además límites cuantitativos absolutos de 200.000 euros a lo largo de tres períodos impositivos consecutivos.

(51) Disposición septuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, la cual se encuentra actualmente desarrollada por el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador.

La filosofía de este tipo de instrumento es otorgar un mejor un tratamiento fiscal a los ingresos derivados del resultado de la actividad de I+D, por ejemplo, por la cesión de patentes (*patent-box*). No obstante, en el ámbito internacional existe una diversidad de tratamientos, tanto en lo que se refiere a los intangibles cuyas rentas se benefician del incentivo fiscal como respecto a la intensidad del incentivo

Los estudios tanto de la OCDE como de la Unión Europea advierten sobre algunas cuestiones a las que hay que prestar una especial atención en relación con este tipo de instrumentos:

- a) El riesgo de utilizar los esquemas de *patent-box* para transferir los beneficios a otras jurisdicciones, como consecuencia de la facilidad de localizar los intangibles en otros Estados, en vez de para estimular la innovación. Este efecto puede además incrementar la competencia fiscal entre las jurisdicciones.
- b) La dificultad para encontrar en los *patent-box* la misma justificación que para los incentivos sobre la actividad de I+D. Estos últimos compensan a la empresa que invierte en I+D por los beneficios derivados de la innovación que no puede hacer suyos, esto es, de los que no se puede apropiar. Sin embargo, en los incentivos de *patent-box*, la innovación ya está protegida por los derechos de propiedad industrial, por lo que no resulta tan clara la necesidad de los incentivos fiscales para proteger la innovación.
- c) El riesgo de distorsionar las elecciones de inversión de las empresas, al favorecerse aquellos resultados que son susceptibles de protección legal, e incluso el riesgo de distorsionar la estrategia de la empresa en materia de propiedad industrial, al favorecer que se patenten los resultados en supuestos en los que no se habría optado por proteger el resultado si no hubiera existido el incentivo fiscal.
- d) Por último, al operar el incentivo sobre el resultado, es posible que este tarde en materializarse años después de haberse realizado la inversión (en un escenario en el que es posible que la empresa necesite los fondos para su actividad innovadora lo antes posible), y siempre que dicha actividad haya sido exitosa.



## 4.2. LOS INTANGIBLES EN EL PLAN BEPS

En septiembre de 2013, a raíz de la publicación del informe titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* de febrero de 2013, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción conformado por 15 líneas de actuación o “acciones” para dar respuesta a los problemas identificados de erosión de las bases imponibles.

El informe final de la Acción 5, que recibió el título *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo cuenta la transparencia y la sustancia*, presta una particular atención a los regímenes que ofrecen un trato fiscal preferencial a la renta procedente de la cesión de intangibles y al eventual riesgo de que pudieran dar lugar a una erosión de la base imponible.

La Acción 5 requiere especialmente la existencia de una actividad sustancial para cualquier tipo de régimen preferencial, evitándose de esa forma que la motivación para beneficiarse de un determinado régimen sea exclusivamente fiscal. Para analizar el cumplimiento de este requisito de actividad sustancial, se acordó utilizar como método el enfoque del nexo, conforme al cual se examina si el régimen condiciona sus incentivos fiscales a la importancia de las actividades de I+D realizadas por los contribuyentes que se benefician del mismo. Lo que se busca, en definitiva, es la existencia de una relación de causalidad entre los gastos en los que se incurre para la creación del intangible y los ingresos derivados de su explotación<sup>52</sup>.

Atendiendo al enfoque del nexo, se podrá conceder incentivos exclusivamente al resultado de aplicar sobre la renta que procede del intangible la proporción existente entre los gastos incurridos en la actividad real de I+D realizada por el propio contribuyente y los gastos totales. De esta forma se evitar otorgar beneficios a la mera contribución de capital o a los gastos de I+D sufragados por terceros.

---

(52) Casas Aguado, Daniel, “Notas acerca de la viabilidad del régimen español de «Patent box» a la luz de los criterios de la OCDE”, *Quincena Fiscal*, nº 6, marzo de 2018 (versión electrónica), pág. 2.

Esta aproximación se expresa con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos que dan derecho al beneficio en los que se incurre para desarrollar el intangible}}{\text{Total de gastos incurridos para desarrollar el intangible}} \times \text{Total de la renta derivada del intangible} = \text{Renta sujeta a beneficios fiscales}$$

De cara a la aplicación de este enfoque se realizan las siguientes precisiones:

- a) **Activos intangibles:** los activos intangibles que podrían beneficiarse de incentivos fiscales son las patentes y otros activos funcionalmente equivalentes a patentes, si estos otros activos están legalmente protegidos y además están sujetos a procesos similares de autorización y registro, en los que éstos sean pertinentes. Entre esos últimos se incluyen las patentes en un sentido amplio (los modelos de utilidad; los activos que garantizan protección a las plantas y el material genético; la designación de un fármaco huérfano y las ampliaciones de la protección de patentes, como, por ejemplo, los certificados de protección adicional que extienden el derecho exclusivo de ciertas patentes para fármacos y productos fitosanitarios), el software registrado protegido por derechos de autor y otros activos intangibles que son útiles, novedosos y no evidentes (activos sustancialmente similares a los anteriores, que se certifican como tal en un proceso de certificación transparente por una agencia gubernamental competente que es independiente de la Administración tributaria). Según este enfoque, los activos de carácter comercial o de marketing, como las marcas, quedarían excluidos.
- b) **Gastos elegibles:** los gastos tienen que estar directamente vinculados con el activo intangible y destinarse exclusivamente a actividades reales de I+D. Se incluirán los gastos que actualmente dan lugar al nacimiento de los créditos fiscales por I+D según la normativa tributaria de distintas jurisdicciones. Por el contrario, no se incluirían el pago de intereses, los costes de construcción, los costes de adquisición o cualquier otro coste que no estuviera directamente vinculado a un intangible específico. Los gastos elegibles

serán incluidos en la fórmula del nexo en el momento en que se incurran, independientemente de su tratamiento contable (es decir, con independencia de que se capitalicen) o fiscal. Por otra parte, con el fin de asegurar que el enfoque del nexo no penaliza excesivamente a los contribuyentes que adquieran intangibles o externalicen actividades de I+D a partes vinculadas, pero que sean responsables de una gran parte de la creación del valor que contribuyó a la renta derivada del intangible, se podrá permitir una “elevación” del 30 % de los gastos elegibles, sin que la cantidad incrementada de gastos elegibles pueda exceder del total de los gastos del contribuyente.

- c) Gastos totales: el enfoque del nexo no pretende incluir en este concepto todos los gastos en los que se hubiera incurrido en el desarrollo del intangible, sino únicamente aquellos que computarían como gastos elegibles si fueran realizados por el contribuyente mismo. Deben estar definidos de tal forma que si el contribuyente hubiera incurrido por sí mismo en todos los gastos, la proporción permitiera aplicar el 100% del incentivo. Por tanto, los gastos totales serían la suma de los gastos elegibles, los gastos externalizados con partes vinculadas y los costes de adquisición de intangibles. Con carácter general, no se incluirán los gastos de I+D infructuosos, ya que la I+D infructuosa, por definición, no genera renta<sup>53</sup>.
- d) Renta total derivada del intangible: debería ser calculada en términos netos, restando de la renta bruta obtenida en el año los gastos

---

(53) Como excepción, sí podrán incluirse “en el supuesto en que tales gastos hayan sido incurridos por el contribuyente o subcontratados con terceros no vinculados al mismo, y que se encuentren en conexión con un proyecto más amplio de I+D que haya resultado exitoso y, por tanto, haya logrado desarrollar un intangible generador de ingresos”. La finalidad de esta excepción es que, “en la práctica, pueden existir varias líneas de investigación en un proyecto y el mero hecho de que alguna o algunas de ellas no resulten exitosas, no afecta negativamente a la proporción del incentivo fiscal que podrá aplicarse el contribuyente que ha logrado crear el intangible, pues posiblemente dichos resultados fallidos hayan contribuido a dar con la línea que ha conducido al éxito”, Ferraz Corell, Guillermo, “Los «Patent Boxes» y otros regímenes preferenciales revisados bajo el criterio de sustancia”, en Almudí Cid, J. M. y otros (Dirs.), *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017 (versión electrónica), pág. 4.

atribuibles a la misma y tomando exclusivamente en consideración la renta derivada del intangible (cánones o regalías, ganancias de capital y otras rentas derivadas de la venta del activo, así como la renta procedente del intangible que se puede considerar integrada en la venta de productos y el uso de procesos directamente relacionados con el intangible).

- e) Seguimiento de la renta y de los gastos: dado que el enfoque del nexo se basa en la existencia de un nexo entre los gastos y la renta, es preciso el establecimiento de mecanismos, incluyendo obligaciones de suministro de información, que permitan llevar un seguimiento de los gastos, de los intangibles y de la renta, para asegurar así que la renta que se beneficia de los incentivos surgió de los gastos elegibles para dichos incentivos. Los contribuyentes deberán ser capaces de monitorizar el vínculo entre gastos y rentas y ofrecer prueba de ello a sus Administraciones tributarias.
- f) Cláusulas transitorias: no se permitirán nuevas entradas en cualquiera de los regímenes existentes que no sean compatibles con el enfoque del nexo después del día 30 de junio de 2016. Los contribuyentes que a dicha fecha vinieran disfrutando de un antiguo régimen, podrán continuar aplicándolo como máximo hasta el 30 de junio de 2021.

Sentado lo anterior, ha de advertirse que, siguiendo a Gil García, *“la adecuación de los regímenes de patent box al enfoque del nexo no implica su consideración como buena práctica fiscal en términos de eficiencia y efectividad, sino que con ello se asegura que el beneficio fiscal quede ligado a la existencia de una actividad de I+D+i sustantiva”*<sup>54</sup>.

#### **4.3. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE LA BASE IMPONIBLE COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Centrándonos ahora en la Unión Europea, resulta llamativo que, a diferencia de los incentivos a las actividades de I+D, la Propuesta de Directiva

---

(54) Gil García, Elisabeth, “De la planificación fiscal “agresiva” hacia una planificación fiscal “sustantiva”: ¿Es este el nuevo paradigma?”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 411, junio de 2017, pág. 62.

no haga mención específica a los regímenes de patent-box. La única referencia que podría tener cierta incidencia es la realizada al enfoque del nexo como determinante de la vinculación entre el régimen especial y el lugar donde se genera el valor. Por tanto, siguiendo a Gil García, existiendo en la Unión Europea regímenes que operan tanto en la base imponible (España o Bélgica) como en la forma de tipo de gravamen reducido (Francia u Holanda), la aprobación de la Propuesta de Directiva podría conllevar la necesidad de reconsiderar los primeros y reconfigurarlos como tipos de gravamen reducido, lo que *“estaría en línea con los principios de justicia tributaria y sería proporcional al objetivo extra fiscal perseguido, siempre y cuando la renta beneficiada por el mismo tuviese su origen en una actividad económica real”*<sup>55</sup>.

**Ejemplos de incentivos por cesión de intangibles en la Unión Europea**

Estado	Modalidad de incentivo		
	Incentivo en base imponible		Tipo de gravamen reducido
	% de reducción	Tipo efectivo	
España	60%	10%	
Bélgica	85%	4,35%	
Luxemburgo	80%	5,20%	
Italia	50%	12%	
Portugal	50%	10,5%	
Hungría	50%	9%	
Francia			15%
Holanda			7%
Reino Unido			10%
Irlanda			6,25%

(55) Gil García, Elisabeth, “El futuro de los incentivos fiscales a la I+D+i...”, *op. cit.*, págs. 66 y 70.

La razón a esta ausencia de una referencia específica puede encontrarse en los trabajos que ya se venían desarrollando en el ámbito de la OCDE (Plan BEPS) para armonizar el tratamiento de estos incentivos, a los que nos hemos referido en el apartado anterior. A este respecto, Ferraz Corell señala que el Grupo de Trabajo creado por el Consejo de Europa para evaluar las medidas fiscales de los Estados miembros y supervisar la comunicación de información relativa a dichas medidas, en el marco del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, aprobado mediante Resolución de 1 de diciembre de 1997 del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados Miembros, ha respaldado y acogido los resultados alcanzados en el ámbito de la OCDE. Continúa señalando este autor que *“de este modo se adopta el Enfoque del Nexo en el ámbito europeo, logrando así cierta armonización que permitirá que el régimen de un Estado miembro no sea analizado con distintas metodologías en función del foro ante el que se encuentre, con el riesgo de que puedan alcanzarse conclusiones contradictorias sobre un mismo régimen”*<sup>56</sup>.

Asimismo, Gil García apunta que el enfoque del nexo ha sido acogido mediante la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva (2012/772/UE). De los estudios realizados por la Comisión Europea en el marco de dicha Recomendación se deduce que *“un régimen de patent box deja de tener la consideración de indicador de planificación fiscal agresiva cuando se basa en el enfoque del nexo. No obstante, en nuestra opinión, la adaptación de los regímenes de patent box al enfoque del nexo no implica la ausencia de planificación fiscal, sino la presencia de sustancia”*<sup>57</sup>.

#### **4.4. LA CESIÓN DE INTANGIBLES EN EL MARCO NORMATIVO ESPAÑOL**

El régimen español de *patent-box*, regulado en el artículo 23 de la LIS, se introdujo en el año 2008<sup>58</sup> y desde entonces ha sufrido múltiples modifica-

---

(56) Ferraz Corell, Guillermo, “Los «Patent Boxes» y otros regímenes preferenciales...”, *op. cit.*, pág. 8.

(57) Gil García, Elisabeth, “De la planificación fiscal “agresiva” hacia...”, *op. cit.*, pág. 71.

(58) Su introducción se condicionó a la compatibilidad con el Derecho de la Unión, la cual fue declarada por la Decisión de la Comisión C (2008) 467 final, de 13 de febrero de 2008, respecto de la ayuda de Estado núm. 480/2007, publicada en Diario Oficial de la Unión Europea, C-80, de 1 de abril de 2008, que consideró que no se trataba de una ayuda selectiva

ciones sustanciales que han dibujado un complejo esquema de diferentes regímenes aplicables de forma simultánea, siendo unos u otros de aplicación en función de la fecha de cesión del intangible. La última modificación, con su correspondiente régimen transitorio, se introdujo mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, cuya finalidad, como señala su Preámbulo, es adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE para observar lo establecido en el informe relativo a la Acción 5 del Plan BEPS de la OCDE y, en particular el enfoque del nexo como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional<sup>59</sup>.

Sin perjuicio de las excepciones y regímenes transitorios autorizados por el informe final de la Acción 5, el nuevo régimen de *patent-box*, correspondiente a los activos intangibles del contribuyente disponibles a partir del 1 de julio de 2016, modifica el elenco de intangibles elegibles para el incentivo fiscal realizándose tanto una delimitación positiva como una delimitación negativa:

- a) Así, se beneficiarán las rentas procedentes de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, o software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo.
- b) Por el contrario, en ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos anteriormente, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-*

---

en tanto que el incentivo está abierto a cualquier empresa sujeta al impuesto sobre sociedades en España que cree activos intangibles, de forma que cualquier contribuyente del impuesto sobre sociedades, independientemente de su dimensión, su estructura jurídica y su sector de actividad puede beneficiarse de la medida.

(59) Una primera adaptación se había producido ya por la Ley de Presupuestos Generales para el año 2016. No obstante, se encontraba pendiente de adecuación la definición de los activos intangibles susceptibles de beneficiarse de este incentivo fiscal, tal y como detallaremos más adelante.

*how*), ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en la delimitación positiva.

En el caso de tratarse de un intangible elegible, las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación del mismo, así como de su transmisión a entidades que no tengan la condición de vinculadas<sup>60</sup>, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60%<sup>61</sup> el resultado del siguiente coeficiente:

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

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

A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas en concepto de amortización (artículo 12.2 de la LIS) y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

En el caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas, por superar los gastos a los ingresos, y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la re-

---

(60) El supuesto de transmisión no está contemplado en la normativa de los territorios forales vascos.

(61) 70% conforme a la normativa de los territorios forales vascos y Navarra.



ducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje anteriormente descrito. Ahora bien, a partir del momento en el que las rentas negativas superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores a las que se haya aplicado la reducción, el exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y las rentas positivas obtenidas en los períodos impositivos siguientes podrán beneficiarse de la reducción.

Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse determinados requisitos, entre los que destacan la necesidad de que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica, la prohibición de que el cesionario resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, la obligación de diferenciar en el contrato la contraprestación correspondiente a la cesión del intangible de la correspondiente a las prestaciones accesorias de servicios y la exigencia de que la entidad cedente disponga de registros contables para identificar cada uno de los ingresos y gastos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Al objeto de mejorar el grado de seguridad jurídica, desde el año 2013 se prevé la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria, con carácter previo a la realización de las operaciones, la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados (así como de las rentas generadas en la transmisión) y de un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías de intangibles que dan derecho a aplicar el incentivo fiscal<sup>62</sup>.

Desde el punto de vista estadístico, se observa que cada ejercicio un mayor número de contribuyentes aplica este incentivo:

---

(62) Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución. La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Ciencia y Tecnología.

**Reducción por cesión de intangibles**

Ejercicio	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Nº declarantes</b>	142	98	121	144	178	197	236	244	256
<b>Disminuciones (miles euros)</b>	96.246	159.372	249.058	236.536	370.581	425.399	785.224	580.663	651.743

Fuente: Elaboración propia a partir de la "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades" de la AEAT.

El escaso uso que se ha realizado de este incentivo hasta el año 2013, particularmente por pequeñas y medianas empresas, se ha achacado a las dificultades derivadas de la configuración del incentivo, que podía requerir estructuras organizativas y relaciones contractuales poco adaptadas a la realidad del mercado y de la industria, así como a la incertidumbre derivada de la ausencia de un mecanismo de seguridad jurídica<sup>63</sup>.

La distribución del incentivo correspondiente al ejercicio 2016 en función del tamaño de la empresa es la siguiente:

**Distribución de la reducción por cesión de intangibles**

Tramos de ingresos	Distribución declarantes	Distribución importe
Ingresos hasta 12 millones de euros	53,91%	9,35%
Ingresos entre 12 y 60 millones de euros	21,09%	18,85%
Ingresos superiores a 60 millones de euros	25,00%	71,80%

(63) Gil García, Elisabeth, "El impacto de BEPS en el régimen español de patent box", *op. cit.*, pág. 4. En similar sentido, Muleiro Parada, Luis Miguel, "El patent box en el Impuesto sobre Sociedades", en Merino Jara, Isaac (Dir.), *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 323-324, y Casas Aguado, Daniel, "Notas acerca de la viabilidad del régimen español...", *op. cit.*, pág. 6.

## 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los incentivos fiscales suponen una excepción al régimen tributario ordinario, cuya adecuación a los principios de capacidad económica, igualdad tributaria y generalidad dependerá de la existencia de otros objetivos o fines superiores cuya promoción esté justificada, enraizando así con la función extrafiscal del tributo.

Partiendo del consenso anteriormente expuesto sobre la utilidad del sistema fiscal para promover la innovación y mejorar la competitividad y el crecimiento económico, podemos concluir que el conjunto de incentivos fiscales para incentivar las actividades de I+D (inputs) se adecúa a las recomendaciones internacionales, tanto de la OCDE como de la Unión Europea, sobre esta materia.

No obstante, se observan algunos puntos de mejora, también en línea con dichas recomendaciones:

- a) De cara a incrementar la intensidad con la que las pequeñas y medianas empresas hacen uso de los incentivos fiscales, es conveniente una combinación de medidas que incluyeran una mayor difusión del conocimiento necesario para la aplicación de estos incentivos y una mejora de las deducciones para este tipo de entidades (por ejemplo, en la forma de programas específicos para pequeñas empresas innovadoras)<sup>64</sup>.
- b) Por otra parte, sería oportuno introducir una deducción más generosa para las *start-up*. Asimismo, de cara a paliar las restricciones que pueden encontrar para el acceso a la financiación, sería recomendable que se flexibilizaran los requisitos para acceder a la mo-

---

(64) Labeaga, José M., Martínez-Ros, Ester y Mohnen, Pierre, "Tax incentives and firm size: effects on private R&D investment in Spain", op. cit., págs. 31-32. A este respecto, la enmienda nº 135 del Grupo Parlamentario Catalán el Proyecto de LIS, ante la necesidad de tener en cuenta el esfuerzo inversor en actividades I+D de las empresas de reducida dimensión, proponía incrementar los porcentajes de deducción previstos con carácter general para los gastos de investigación y desarrollo de la siguiente forma: el porcentaje del 25 % (general) pasaría a ser del 30%, el porcentaje del 42% (incrementado) sería del 50%, el porcentaje del 17% (personal investigador) sería del 20% y el porcentaje del 8% (inversiones) sería del 10%.

netización de las deducciones fiscales<sup>65</sup>, principalmente el referente a la necesidad de transcurso de al menos un año desde la acreditación de la deducción para poder hacer uso de dicha opción<sup>66</sup>.

- c) También con la finalidad de apoyar a las *start-up*, consideramos oportuno modificar la LIS para, de la misma forma que en los territoriales forales, permitir la transmisión de los créditos fiscales por I+D+i a las entidades que financien los proyectos.
- d) Desde el punto de vista práctico, es esencial que la inversión en un proyecto se acometa en las máximas condiciones de seguridad jurídica. Las discrepancias puestas de manifiesto entre las entidades certificadoras, el Ministerio de Economía y la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación, así como en los procedimientos para la obtención de acuerdos previos de valoración, suponen un claro obstáculo a la utilización eficaz de los incentivos fiscales.

- 
- (65) La flexibilización se propuso por la enmienda nº 146 del Grupo Parlamentario Catalán al Proyecto de LIS, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2016, en los que no se exigiría requisitos de transcurso de un año, reinversión en nuevo gastos de I+D y mantenimiento de la plantilla. La justificación de la enmienda indica que las empresas tecnológicas han experimentado, como la mayoría de las entidades españolas, las consecuencias de la crisis económica, debiendo reestructurarse para garantizar su supervivencia. La necesidad de acometer una reestructuración es patente en el caso de empresas especialmente intensivas en la inversión en I+D. Por ello, la posibilidad de monetización introducida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 14/2013 podía quedar en la práctica vacía de contenido si dicha monetización se condicionaba a dicho requisitos.
  - (66) En este sentido, la enmienda nº 124 del Grupo Parlamentario Catalán al Proyecto de LIS proponía la supresión de este plazo temporal, señalando que *“resulta muy gravoso que el abono de una deducción por I+D realizada en el 2014 no pueda solicitarse hasta la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2015. Las empresas necesitan disponer de financiación a la mayor brevedad posible, intentando, pese a las dificultades, mantener el mismo nivel en inversiones en I+D+i, tan necesarias para el futuro. En consecuencia, se propone que la solicitud de abono a la Administración tributaria se pueda cursar de forma inmediata, a través de la declaración de este Impuesto del ejercicio en el que se generó la deducción, eliminándose, por tanto, el ámbito temporal introducido en el apartado a) del precepto”*.
  - (67) Propuesta contenida asimismo en el *“Decálogo de Medidas Urgentes para Impulsar la I+D+i en España”* (2018) elaborado por la CEOE.

- e) Acortar los plazos entre los momentos en que se solicita y se obtiene el informe motivado y establecer un mecanismo para evitar posteriores discusiones por parte de la Administración tributaria en relación con la base de deducción también son medidas urgentes para gozar de una mayor seguridad jurídica. La existencia de un único informe en el que se califique la actividad y se cuantifiquen los gastos que conforman la base de la deducción, como en la práctica venía ocurriendo hasta tiempos recientes, parece la opción más eficaz.
- f) Si bien una de las recomendaciones internacionales es que los incentivos fiscales tengan carácter general y se focalicen en determinadas empresas, regiones o actividades, sería conveniente valorar una mejora de la deducción para aquellas actividades que se orienten a la mitigación del cambio climático, la ecoinnovación, la eficiencia y sostenibilidad energética o la movilidad sostenible<sup>68</sup>.
- g) Parece urgente una clarificación sobre la suficiencia de haber solicitado (y no necesariamente obtenido) el informe motivado para poder optar por la monetización de las deducciones fiscales.
- h) Si se permitiera minorar los pagos fraccionados, cuando se determinan por el método de la base, en el importe de las deducciones por actividades de I+D+i se facilitaría la financiación de las entidades especialmente intensivas en este tipo de incentivos<sup>69</sup>.

---

(68) *“Es esencial establecer una estrategia española en el área de las tecnologías energéticas orientada a la consecución de los objetivos identificados para la transición energética, intentando conectar tecnología, innovación y mercado tecnológico, con la participación de todos los agentes del sector, que propugne una mayor integración público-privada, incentive la colaboración entre dichos diferentes agentes e identifique los elementos esenciales para orientar la I+D y la inversión”*, Gavela González, Ramón, *“Tecnología y la I+D+i en la Ley de Transición Energética y Cambio Climático”*, Cuadernos de Energía, nº 54, febrero de 2018, pág. 51.

(69) La enmienda nº 45 del Grupo Mixto en el Senado al Proyecto de LIS proponía dicha minoración siempre que en el periodo impositivo anterior los gastos en I+D de la entidad hubieran superado el 10 por ciento del importe de la cifra neta de negocio de la entidad o del grupo de consolidación fiscal o, en su defecto, los 40 millones de inversión anual. La justificación de la enmienda indica que dicho mecanismo permitiría a este tipo de sociedades intensivas en I+D reinvertir esos flujos de caja en reforzar dichas actividades que atraen mano de obra cualificada y que además tienen un impacto positivo tanto en la productividad de las empresas como en el PIB del Estado.

- i) Resultan contradictorias las propuestas legislativas que, mediante la introducción de normas de tributación mínima, impiden el correcto aprovechamiento de las deducciones.

Por lo que se refiere al régimen de cesión de intangibles, tras las últimas modificaciones se encuentra alienado con las recomendaciones internacionales. No obstante, se observa que en la práctica es utilizado por un escaso número de entidades, por lo que sería necesario, en línea con lo anteriormente expuesto:

- a) Adoptar medidas que permitan otorgar un mayor grado de seguridad jurídica, de forma que los contribuyentes ganen confianza en este incentivo fiscal.
- b) Mejorar el porcentaje de reducción para las pequeñas y medianas empresas innovadoras y para las *start-up*<sup>70</sup>.

---

(70) La enmienda nº 103 del Grupo Parlamentario en el Senado al Proyecto de LIS proponía elevar el porcentaje de reducción del 60% al 80% para las empresas especialmente intensivas en la realización de actividades de I+D+i, considerando como tales a las entidades de reducida dimensión que durante al menos los dos años anteriores al comienzo de la cesión de los activos intangibles o a su transmisión, hubieran incurrido en gastos que den derecho a practicar la deducción por actividades de I+D+i por importe superior al 40 por ciento de sus gastos anuales totales.