

Investigación y fiscalidad

La deducibilidad de los gastos de I+D

La Federación Española de Entidades de Innovación Tecnológica ha preparado este informe que puede ser interesante para nuestros asociados.

1. Normativa vigente en 1.996 (declaración IS ejercicio 1.996 y posteriores).

- Ley 43/1.995 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.
- El Reglamento se espera para octubre de 1996.

2. Antecedentes.

2.1 Anotaciones generales sobre la legislación.

Las leyes de Presupuestos, al ser orgánicas están por encima de las leyes "normales". La diferencia es que para las primeras los requisitos de aprobación son superiores que para las segundas por eso su rango es mayor, es decir, aun teniendo como base de consulta la Ley que se refiera a un tema concreto, hay que tener presente siempre las redacciones que pueda haber respecto al tema en las Leyes de Presupuestos.

Después vienen los Reales Decretos Leyes que se emiten por el poder ejecutivo, la potestad legislativa del parlamento es apropiada por el Gobierno por motivos de urgencia. Estos decretos se deben aprobar por el parlamento pero si hay mayoría absoluta resulta que quien legisla es el ejecutivo.

2.2 Antecedentes específicos.

La regulación de la I+D ha resul-

tado siempre bastante escueta y poco concreta tanto en la Ley del IS, el Reglamento y sucesivas Leyes de Presupuestos.

La tarea de clarificar los conceptos de "Investigación" y de "Desarrollo" se intentó con más o menos acierto por el Real Decreto 1622/1992 considerándose a los efectos como el Reglamento de la I+D.

3. Concepto de I+D.

Inspirado en la definición del Plan General de Contabilidad, cuenta 210: "Gastos de Investigación y desarrollo".

Investigación:

Se define por su vocación Científica (organización sistemática de las tareas).

Es la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.

Desarrollo:

La aplicación de los resultados de aquella investigación, o de cualquier otro conocimiento científico, a la fabricación de nuevos materiales, nuevos 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.

- No es I+D (ver Real Decreto):
- Tareas de supervisión de ingeniería.
 - Controles de calidad o normalización de productos.

- Solución de problemas técnicos.
- Esfuerzos rutinarios para mejorar calidades, presentaciones etc.
- Cambios de temporada o exigidos por algunos clientes.
- Servicios legales y administrativos.
- Formación y adiestramiento.
- Investigaciones de mercado.
- Planes de viabilidad.
- Programas informáticos.
- Cualquier actividad que aun suponiendo creación de materiales, productos y diseños no incorpore Nuevas Tecnologías.

Es decir toda actividad que no busque un nuevo producto o proceso incorporando nuevas tecnologías.

Atención: La aparición de cualquiera de estos conceptos en una factura invalidaría la misma a efectos de la deducción de I+D.

Las actividades anteriores consideradas aisladamente no constituyen I+D, pero pueden formar parte de un proyecto más amplio de I+D, que se puede encuadrar dentro de los márgenes del art. 1.1 del R.D 1622/1.992 y ser susceptibles de deducción.

4. Dimensión temporal.

Sólo es I+D la actividad desarrollada en etapas anteriores a la del inicio de la fabricación de los materiales o productos sobre los que recae.

5. Determinación de los gastos de I+D a efectos de deducción.

5.1 Suma de los gastos de I+D.

Distingue entre Gastos en Activos Fijos y Gastos en Intangibles:

- **Gastos en Activos fijos:**
Se define por el precio de adqui-

sición o coste de producción del Inmovilizado, sea material o inmaterial, directamente relacionado y efectivamente aplicado a la actividad de I+D. Estos activos pueden ser Nuevos o Usados.

- **Gastos Intangibles**, se consideran tales los gastos de explotación susceptibles de activación:

- * Personal Cualificado (Investigadores o auxiliares) adscrito a un producto o programa de I+D.
- * Materias primas y aprovisionamientos aplicados efectivamente a la I+D.
- * Servicios exteriores aplicados efectivamente a la I+D (gastos del subgrupo 62 del PGC).

5.2 Tratamiento de las subvenciones recibidas.

La minoración del gasto en I+D por las subvenciones recibidas por este concepto (gasto de I+D) para calcular el crédito devengado aparece en el R.D. mencionado, no así, en la Ley de Presupuestos, lo que dió lugar a un recurso de la Asociación Nacional de Ind. Electrónicas ante el Tribunal Supremo, que finalmente no fue admitido.

Esto se ha subsanado en la nueva ley del IS donde aparece expresamente reflejado.

La minoración debe ser del 65% de las subvenciones obtenidas.

Los Gastos I+D deducibles serán igual a la suma de Gastos I+D menos el 65% de la suma de Subvenciones recibidas por dicho concepto.

6. Delimitación subjetiva de los gastos en I+D.

El mencionado R.D. parece preferir la realización de la I+D por el propio sujeto pasivo con sus propios medios, ya que pone dificul-

tades a la realización de I+D por terceros para el sujeto pasivo.

En las actividades realizadas para terceros (actividades que realicen los miembros de FEDIT para terceros) el sujeto inversor es el que recibe la I+D. Para el que suministra la I+D la actividad es de circulante (Venta); por lo tanto, la legislación considera que los gastos de I+D incurridos por el suministrador no son susceptibles de deducción. Será beneficiario de la deducción quien "compra" esta "actividad" (el cliente). En las actividades de I+D propias (sin un tercero que las contrate) estos gastos sí podrán ser deducibles.

En cuanto a las actividades de I+D recibidas de terceros (desde la perspectiva por tanto de quien "compra" esta actividad) en el R.D. en el artículo 2.2 letras a) y b) se distingue:

1) Cuando el sujeto que realiza la I+D es Universidad Pública o Centro Público de Investigación.

2) Cuando la actividad de I+D es realizada por un tercero no institucional, en cuyo caso se exige que se realice en España conforme a un proyecto contratado por el propio sujeto pasivo y ejecutado conforme a sus directrices.

Estos artículos fueron recurridos por la Asociación de Industrias Electrónicas. Sentencia T.S. 311.1.994 y Admitido el recurso por lo que se declaran nulos los párrafos del artículo 2.2 a y b. de manera que la exclusión de los Centros de Investigación Privados como suministradores de proyectos/actividades susceptibles de deducción desaparece.

7. Relación de la deducción por gastos en I+D con otros beneficios fiscales.

A este respecto y en lo que hace referencia a la adquisición de activos para ser afectados a actividades de I+D hay que considerar los siguientes:

- Incompatibilidad con la exención por reinversión.

(Esta exención desaparece en la Ley del IS de 1.996, excepto para PYMES con determinados límites). La reinversión de la plusvalía como consecuencia de la venta de un activo fijo en la adquisición de otro activo no puede acogerse (por la totalidad del importe) simultáneamente a la deducción por gastos de I+D y a la exención por reinversión; la empresa deberá optar por uno u otro beneficio fiscal.

- Deducción por adquisición de activos fijos nuevos.

En la nueva Ley se suprime el anterior régimen general permanente de deducciones por inversiones y creación de empleo, sin perjuicio de su posible establecimiento en Leyes de Presupuestos con carácter coyuntural. Con carácter transitorio aparece en la disposición adicional duodécima la posibilidad de esta deducción durante 1.996.

En general hay que tener en cuenta que:

a) un mismo activo puede afectarse a dos fines (una parte a un beneficio fiscal y otra parte a otro).

b) los requisitos legales con distintos: plazos de permanencia en la empresa, exigencia de que sean activos nuevos, etc.

La decisión de la empresa se adoptará en base a obtener el mayor ahorro fiscal.

8. Conclusiones.

1) Se recomienda lectura del

R.D. 1622/1.992 y sus correcciones (son Importantes). Se recuerda que están anulados los artículos 2.2 a y b y la "corrección de errores" publicada en el B.O.E. del 21-1-93 en la parte referente al artículo 5º por una Sentencia del Supremo.

2) Pese a que el Plan General de Contabilidad (PGC) dice que los Gastos de I+D, como regla general (como criterio de prudencia), deben llevarse a Gastos de ejercicio y que "podrán activarse" en determinadas circunstancias, la exigencia del R.D. de que estos gastos estén "específicamente individualizados por proyectos conceptual y cuantitativamente" y que las sucesivas Leyes de Presupuestos exigen su contabilización dentro del inmovilizado, hace que para que estos gastos sean deducibles deban Activarse (aparecer en el balance).

El comprador de I+D debe valorar qué le interesa más:

* activar estas partidas

* traspasarlas a resultados del ejercicio.

Atención con las discrepancias entre el PGC y las Normas del IS a este respecto: En una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) DE 28-07-93 se consideró que los gastos en investigaciones que den resultado positivo no deben imputarse a gastos del ejercicio, sino activarse para ser amortizados posteriormente.

3) La parte de la actividad de I+D que se refiera a activos fijos permite que sean usados o nuevos.

4) No hay restricciones subjetivas respecto a los terceros que realicen I+D por cuenta del sujeto pasivo (comprador de I+D). Las actividades de I+D realizadas por centros privados son susceptibles de deducción.

Nota: Un centro privado puede ser suministrador o comprador de I+D; de igual manera que una empresa con la que trabaje pueda ser compradora o suministradora (p.e. un proyecto de un centro en el que subcontrate una parte específica del desarrollo que entregará a otra empresa diferente).

5) El gasto en I+D debe minorarse en el 65% de las subvenciones recibidas como financiación de esa actividad concreta de I+D.

6) Si el producto o material ya está en producción no podrá recibir la calificación de nuevo, luego no es susceptible de deducción.

7) Los gastos afectos a I+D pueden relacionarse con otros benefi-

cios fiscales.

8) Los % vigentes para calcular el crédito devengado: son los que aparecen en la Ley de Presupuestos para 1.995 (B.O.E. de 31.12.94).

9) Palabras clave:

- Incorporación de nuevas tecnologías.

- Nuevos productos.

- Nuevos procesos.

- Mejora tecnológica sustancial.

10) Aspectos destacables de la Nueva Ley del IS:

- Preconiza la libertad de amortización de los gastos de I+D activados.

- Modelo más sencillo en la deducción con sólo 2 porcentajes.

- Inclusión dentro del concepto de I+D del "diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de productos".

- Incluye la minoración del gasto por el 65% de las subvenciones recibidas.

- Se especifica que la inversión debe ser realizada en España.

11) Certificados:

a) En vista del análisis, creemos que la realización de un certificado concreto no procede, en tanto en cuanto una empresa puede, en base a una actividad de I+D propia o realizada por un tercero, realizar varias acciones tendentes a obtener beneficios fiscales:

- Gasto.

- Deducción I+D.

- Reinversión (mientras esté vigente y bajo algunas circunstancias).

- Deducción Activos Fijos Nuevos (mientras esté vigente y bajo algunas circunstancias).

b) En vista de la definición de lo que es y no es I+D hecha en el R.D. 1622 + correcciones y en la nueva Ley de IS (no se diferencia mucho), sería conveniente a la hora de elaborar facturas, ofertas, memorias, contratos de asociación, etc. (que son probatorias en caso de inspección) tener en cuenta las palabras clave y las definiciones mencionadas.

c) Se podría incluir en las ofertas un párrafo resaltado (en negrita) que indique que la actividad que se va a desarrollar a favor de la empresa es susceptible de acogerse a deducción por gastos de I+D de acuerdo con la normativa vigente. A fin de año se podría emitir un fax recordatorio a las empresas recordándoles las ofertas (aceptadas y facturadas lógicamente) que son susceptibles de deducción.

Se aconseja circular esta información a los correspondientes Departamentos Comerciales y de Marketing.