

Jaume Hernández Hernández

**La deducción por actividades de I+D+i del Impuesto sobre Sociedades: un
análisis crítico sobre su eficacia**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Grado de Administración y Dirección de Empresas



**FACULTAT D'ECONOMIA i EMPRESA
Universitat Rovira i Virgili**

Reus

Curso 2020-2021

Resumen: Este trabajo analiza los principales elementos que configuran la deducción por actividades de I+D+i establecida en el artículo 35 del Impuesto sobre Sociedades, así como sus puntos críticos. A través de este estudio, se analiza si la deducción cumple eficientemente con su finalidad: impulsar esta tipología de actividades dentro del sector empresarial.

Palabras Clave: deducción de I+D+i, Impuesto sobre Sociedades, actividades de investigación, *cashback*, artículo 35 LIS.

Resum: Aquest treball analitza els principals elements que configuren la deducció per activitats de R+D+i, d'acord amb l'establert a l'article 35 de l'Impost sobre Societats, així com els seus aspectes crítics. Aquest estudi analitza si la deducció compleix eficientment amb la seva finalitat: impulsar l'activitat innovadora en el sector empresarial.

Paraules claus: deducció de R+D+i, impost sobre societats, recerca i desenvolupament, *cashback*, article 35 LIS.

Abstract: This paper analyses the main elements that make up the deduction for R&D&I activities established in Article 35 of the Corporation Tax Act, as well as its critical points. The aim of this study is to analyse it is a question of analysing if the deduction fulfills efficiently with its purpose: promote this typology of activities within the business sector.

Keywords: deduction of R+D+I, corporate income tax, research & development, *cashback*, article 35 LIS

ÍNDICE

1.- Objetivos	8
1.1.- Objetivos generales.....	8
1.2.- Objetivos específicos	8
1.3.- Resultado esperado	8
2.- Metodología.....	9
3.- Introducción	10
4.- La deducción por actividades de I+D+i	12
4.1.- El régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades	12
4.2.-Finalidad	12
4.3.- El concepto del I+D+i fiscal	13
4.3.1.- Actividad de innovación y desarrollo	14
4.3.2.- Innovación tecnológica	15
4.3.3.- Actividades excluidas de la deducción.....	16
4.4.- Aplicabilidad de la deducción	17
4.4.1.- Cálculo de la deducción por I+D.....	17
4.4.2.- Cálculo de la deducción por IT	20
4.4.3.- Límites a la aplicación de la deducción	22
4.5.- Plazo de aplicación de la deducción.....	24
5.- Análisis de la deducción de I+D+i	24
5.1.- Análisis internacional.....	24
5.2.- Análisis cuantitativo de la deducción	26
6.- Otros beneficios fiscales relacionados con el I+D+i	28
6.1.- Cesión y transmisión de activos intangibles (<i>Patent box</i>).....	28
6.2.- Libertad de amortización	28
6.3.- Bonificación en la cotización del personal investigador en la Seguridad Social	29
7.- Aspectos clave de la deducción por I+D+i	29
7.1.- La inseguridad jurídica alrededor de la deducción.....	29
7.1.1.- Consideración de actividad de I+D+i a efectos de la deducción	29
7.1.2.- La valoración previa de los gastos: el alcance del informe motivado vinculante	31
7.1.3.- Aplicación de la deducción del I+D+i <i>a posteriori</i>	33
7.2.- La imputación de la deducción procedente de los gastos realizados por una AIE	33
7.3.- La aplicación de la deducción en los grupos de consolidación fiscal	34

7.4.- La deducción por I+D+i en la normativa foral	36
7.4.1.- Deducción por de I+D en la normativa foral	36
7.4.2.- Deducción por actividades de IT en la normativa foral	37
8.- Supuestos prácticos	37
8.1.- Diferencia tributaria entre el régimen común y el régimen foral	37
8.2.- La utilización de la AIE a efectos de la deducción	40
9.- Conclusiones	42
10.- Bibliografía.....	44
11.- Jurisprudencia y doctrina administrativa empleada.....	46

Abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AIE: Agrupación de Interés Económico

APA: Acuerdo Previo de valoración con la Administración

CDTI: Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial

CV: Consulta Vinculante

DGT: Dirección General de Tributos

ENAC: Entidad Nacional de Acreditación

FECYT: Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

I+D+i: Investigación, desarrollo e innovación tecnológica

IMV: Informe motivado Vinculante

INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios

INE: Instituto Nacional de Estadística

IS: Impuesto sobre Sociedades

IT: Innovación Tecnológica

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

MINECO: Ministerio de Economía, Industria y Competitividad

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PIB: Producto Interior Bruto

PYME: Pequeñas y Medianas Empresas

RAE: Real Academia Española

RIS: Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TS: Tribunal Supremo

1.- Objetivos

Este trabajo tiene como fundamento analizar los beneficios fiscales existentes en relación con las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Para conseguirlo, se han determinado los siguientes propósitos generales, objetivos específicos y la finalidad esperada de dichos objetivos.

1.1.- Objetivos generales

Los propósitos generales del estudio son:

1. Comprender el alcance y la problemática de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades.
2. Analizar los posibles beneficios fiscales sobre la actividad de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que existen en otros tributos.

1.2.- Objetivos específicos

Los aspectos específicos en relación con los objetivos generales son:

1. Examinar la dinámica existente respecto a los beneficios fiscales del I+D+i.
2. Analizar los principales puntos críticos existentes en la deducción por I+D+i.
3. Análisis cuantitativo de los elementos estudiados en el presente trabajo.

1.3.- Resultado esperado

El resultado esperado consiste en hallar posibles puntos críticos existentes alrededor de la citada deducción con el objetivo de poder establecer posibles puntos de mejora.

2.- Metodología

Para la realización de este trabajo, es requisito esencial exponer la metodología utilizada para su confección, la cual se podría dividir en tres bloques de trabajo, así como la confección de las consideraciones finales.

Primeramente, debido al interés del autor por el estudio de los aspectos fiscales y la trascendencia de la actividad de investigación y desarrollo, se seleccionó la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del Impuesto sobre Sociedades como objeto principal de este estudio de investigación.

A partir de ese momento, se ha indagado sobre esta deducción realizando la correspondiente y necesaria formación previa, así como una recopilación de la bibliografía y webgrafía más reciente. De esta manera, se han elegido los distintos apartados que forman la actual estructura del trabajo.

En segundo lugar, se ha realizado una introspección en el objeto de estudio, desarrollando el bloque más teórico del trabajo a partir de la bibliografía y webgrafía recopilada, la normativa al respecto y de acuerdo con la propia doctrina de la Administración. A partir de la información anterior, se ha realizado el estudio más teórico sobre la citada deducción, así como sobre otros beneficios fiscales, focalizándose en los puntos críticos de la deducción.

En tercer lugar, se ha realizado el bloque más práctico en el cual, a través de los conocimientos obtenidos en los anteriores bloques se ha realizado un caso práctico sobre esta deducción para analizar pragmáticamente los puntos críticos que hayan sido detectados con anterioridad.

Por último, con todas las aportaciones confeccionadas a lo largo del estudio, se han realizado las oportunas conclusiones con el objetivo de desarrollar una modesta aportación a este beneficio fiscal.

3.- Introducción

La investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica se han configurado como los principales ejes vertebradores para la evolución de nuestra sociedad. En esta dirección, puede entenderse que no existe progreso sin la mención de los anteriores conceptos. Aun así, es común que se generen preguntas como: ¿qué es la investigación, el desarrollo o la innovación? ¿Qué diferencias hay entre estas distintas acciones?

Sin ánimo de ser exhaustivos los conceptos anteriores resultan de las acciones resultantes del verbo que origina su razón de ser: investigar, desarrollar e innovar. Según la RAE, la principal acepción de innovar es la acción de *indagar para descubrir algo*; el significado de desarrollar es la acción de *exponer con orden y amplitud una cuestión o un tema* y el concepto de innovar es la acción de *mudar o alterar algo, introduciendo novedades*¹.

De este modo, se puede concluir que la investigación y el desarrollo se encuentran intrínsecamente relacionadas entre ellas como una suerte de causa-efecto. Aun así, mantienen sus diferencias, mientras que la acción de investigar trata de analizar aspectos en relación con una hipótesis planteada previamente, la parte de desarrollo trata de perfilar los aspectos establecidos en relación con esta hipótesis.²

Por otro lado, respecto a la figura de la innovación no hace referencia tanto a la propia metodología realizada, sino a la acción de tratar de modificar o alterar el objeto (objeto entendido en su concepto más amplio), aportándole cierta novedad. A pesar de lo anterior, ciertos expertos sobre la materia consideran que no es necesario el elemento de novedad para considerarse como innovación, diferenciando entre las innovaciones con novedad (innovación disruptiva) y el resto de ellas.³

Mayor detenimiento cabe sobre los beneficios que la innovación, en lo más amplio de su definición, aporta para la economía. Obviando los propios de la transformación de las formas de vida de las personas y de la propia sociedad, los tres elementos mencionados anteriormente son trascendentales para la propia reinención de la sociedad. Concedor de esta relevancia el propio Parlamento Europeo que, en su reunión de

¹ RAE. Diccionario de la lengua española. Disponible en: <https://www.rae.es/> [Fecha de última consulta: 5 de abril de 2021].

² CHRISTENSEN, C. (2016). *The Innovator's Dilemma: When New Technologies Cause Great Firms to Fail*. Cambridge: Harvard University press, *passim*.

³ *Ibid.*

marzo de 2005, apeló hacia los Estados miembros para que cada uno de ellos dedicara el 3% de su respectivo PIB a las actividades de I+D+i, situación que no fue alcanzada por la mayoría de país.

Desde un prisma más microeconómico, no existe una excepción para el caso nacional. En 2019, se ha dedicado el 1,25% del PIB en exclusiva para las actividades de I+D+i, mientras que la media europea se ha situado alrededor del 2,13%.⁴

Debido a la relevancia de dichas actividades, existe una necesidad de potenciar dichas actividades para todos los estados y, como la propia teoría económica establece, los impuestos inciden y condicionan la actividad económica y social de una sociedad, tanto positivamente como negativamente.⁵

Entrando en el plano nacional, el legislador ha tratado de beneficiar a estas conductas con el objetivo de favorecer su impulso dentro del tejido empresarial. En este caso, para favorecer la práctica de estas actividades, se han estipulado una serie de beneficios fiscales existentes en la tributación relacionada con dichas prácticas, entre los cuales se encuentra la deducción por actividades del I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, la cual será el objeto principal de este estudio.

No obstante, la eficacia de este beneficio fiscal es, como mínimo, discutible. El coste fiscal total procedente de las actividades de I+D+i supera los 1.114 millones de euros mientras que el coste fiscal efectivo anual del beneficio fiscal es alrededor de 328 millones de euros⁶.

Como se ha expuesto anteriormente, la situación del I+D+i en España tiene una gran margen de mejora, quedando aún más en entredicho como consecuencia de la crisis sanitaria padecida por la pandemia del COVID-19⁷. Por este motivo, es de rabiosa actualidad el análisis de los beneficios fiscales que existan en relación con las actividades del I+D+i para corroborar que son eficientes y cumplen con su finalidad última, es decir, facilitar la realización de dichas actividades.

⁴ FECYT (2020). Gastos en I+D en España. 2008-2019. Disponible en: <https://icono.fecyt.es/principales-indicadores/gasto-en-id> [Fecha de última consulta: 16 de mayo de 2021].

⁵ STIGLITZ, J. (2016). La economía del sector público. Barcelona: Antoni Bosch, pp. 618-621.

⁶ AIREF (2020). Beneficio fiscal: deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades. Disponible en: https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/I+D/BF_IDi.pdf [Fecha de la última consulta: 8 de junio de 2021], p. 4.

⁷ MINECO (2019). *op. cit.*, p. 3.

4.- La deducción por actividades de I+D+i

4.1.- El régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades

La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (en adelante, deducción por I+D+i) es un beneficio fiscal del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se establece en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, solo será de aplicación para los sujetos pasivos de este Impuesto, es decir, las entidades recogidas en el artículo 7 de la LIS.

Como toda deducción tributaria, la deducción por I+D+i reduce la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedad. De acuerdo con el artículo 56 de la LGT, la cuota líquida procederá de la diferencia entre la cuota íntegra (cuyo resultado es el coeficiente del tipo impositivo y la base imponible) y las deducciones, bonificaciones y otras adiciones e coeficientes previstos.

Respecto al recorrido histórico de este beneficio fiscal, esta deducción de I+D+i se encuentra más que consolidada dentro del acervo fiscal. La primera vez que se estipuló en la normativa fiscal fue a través de la Ley 61/1978, del 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en la actualidad, la deducción por I+D+i se consagra como una de las escasas deducciones del IS que existen en la actualidad. En la tesitura actual, la deducción por I+D+i se constituye como una de las pocas deducciones tributarias dentro del Impuesto sobre Sociedades, conjuntamente con la deducción por creación de empleo o la deducción para evitar la doble imposición internacional, entre otras.

En cuanto al sujeto pasivo del IS, el propio artículo establece que el derecho a aplicar este beneficio fiscal nacerá para el contribuyente que realice dicha actividad aunque, en el caso de haber sido encargado por otro sujeto pasivo del IS, será este último el único que podrá aplicarse dicha deducción.⁸

4.2.-Finalidad

La deducción se configura como una de las principales vías de incentivar las actividades de innovación empresarial. De este modo, el objetivo principal de esta deducción es el

⁸ CV DGT de 8 de octubre de 2015, V2979-15, en relación con la CV DGT de 4 de febrero de 2005, V0146-05.

de incentivar la inversión privada en I+D+i a través de un incentivo directo, aunque también existen otra clase de incentivos directos como las subvenciones con el afán de que se realicen dichas actividades o los incentivos indirectos.

La actividad del I+D+i supone un elevado coste: se necesita de trabajadores cualificados, activos especializados, etc. De este modo, la inclusión de estos supuestos genera una notoria inversión. Para tratar de paliar estos efectos, se establecen los incentivos a favor de dicha actividad en aras de que sea una actividad atractiva y ventajosa.⁹

Aun así, parte de la doctrina considera que como la mejora financiera producto de la deducción se produce en un momento posterior al desembolso, no puede considerarse que la medida es totalmente eficiente, debido a que no se están incentivando los proyectos que no se ejecutan por falta de financiación, sino solo aquellos en los que se mantiene la capacidad económica y financiera.¹⁰

Más aun para las empresas españolas pequeñas, cuya tendencia para innovar es de las más bajas de la Unión Europea¹¹.

4.3.- El concepto del I+D+i fiscal

Uno de los elementos principales para interpretar si la actividad de un sujeto pasivo del IS puede encontrarse amparada en los beneficios fiscales del I+D+i, es la definición de las actividades de I+D+i a efectos fiscales

Antes de exponer la definición según la LIS, es necesario hacer mención a la definición establecida en el Manual de Frascati, documento normativo elaborado por la OCDE, cuyo tenor se transcribe a continuación¹²:

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

⁹ GIL, E. (2017). Los incentivos fiscales a la I+D+i. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 265.

¹⁰ RIVAS, C. (2008). “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”. Crónica Tributaria, núm. 127/2008, p. 12.

¹¹ AIREF (2020). Beneficio fiscal: deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, *op. cit.*, p. 5.

¹² El Manual de Frascati se trata del principal documento normativo a nivel internacional respecto a las actividades de I+D+i.

De este modo, para que se le otorgue a la actividad dicha calificación, deben concurrir cinco criterios: ser novedosa, creativa, incierta, sistemática y transferible y/o reproducible¹³. Además, este mismo documento, divide en tres clases las actividades de I+D que se incluirían dentro de la mencionada definición:

- Innovación básica: hace referencia a los trabajos experimentales o teóricos con la finalidad de obtener nuevos conocimientos.
- Innovación aplicada: actividades dedicadas a adquirir nuevos conocimientos pero con una finalidad práctica específica.
- Desarrollo experimental: se trata de las actividades que aprovechan los conocimientos con el objetivo de crear nuevos materiales, productos, procesos, entre otros.

Habiendo expuesto la definición genérica desde el prisma internacional, se expone a continuación cuál es la materialización de ésta en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por cada uno de los indicados elementos. La definición del I+D+i se encuentra regulada en el artículo 35 de la LIS, aunque parte de la doctrina entiende que debe aplicarse una interpretación sistemática para el resto de menciones que se hace de las actividades de I+D+i dentro de la LIS.¹⁴

4.3.1.- Actividad de innovación y desarrollo

La investigación se define como “la indagación original planificada para descubrir nuevos conocimientos científicos y tecnológicos, así como para lograr una mayor comprensión en el ámbito científico y tecnológico”, según el artículo 35 de la LIS. De este modo, se desprende que dentro de la anterior definición se engloba tanto la investigación básica como la aplicada.¹⁵

Por otro lado, respecto la actividad de desarrollo, hace referencia a la aplicación de los resultados de la investigación para crear nuevos productos y procesos, o mejorar sustancialmente los ya existentes.

¹³ OECD (2015). Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, Paris: OECD Publishing, p. 30.

¹⁴ ALONSO, F. (2010). Fiscalidad de la I+D+I: tratamiento de los gastos en el impuesto sobre sociedades. La Coruña: Netbiblio, p. 35.

¹⁵ GIL, E. (2017)., *op. cit.*, p. 60.

En definitiva, existirá actividad de I+D cuando se produzca una mejora tecnológica o científica significativa y una novedad objetiva, aunque no se exige ningún resultado específico.¹⁶

Por su parte, el mismo precepto establece una enumeración expresa de otras actividades que se calificarán como actividad de I+D¹⁷:

- Materialización de nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- La creación de un primer prototipo no comercializable.
- Proyectos de demostración inicial o proyectos pilotos, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.
- La creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente.

4.3.2.- Innovación tecnológica

La definición del IT se define como aquella actividad cuyo resultado es un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras de sustancias ya existentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la LIS.

Por lo tanto, una diferencia entre las actividades de I+D y la propia innovación tecnológica es que para que exista innovación tecnológica es necesaria que se produzca una mejora tecnológica o científica significativa y una novedad subjetiva, requiriendo la obtención de resultados. De este modo, según el parecer de la Administración, los elementos que deben concurrir para la posible aplicación de la deducción por IT son los siguientes.¹⁸

- 1.- Debe existir novedad o mejora sustancial. El producto o proceso obtenido ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial.

En este sentido, la Administración se ha pronunciado estableciendo que “la novedad no puede ser meramente formal o accesorio, sino que supone la existencia de un cambio esencial, una modificación de alguna de las

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Para más información respecto a estos conceptos, véase el Apartado 7.1.

¹⁸ Extraído de la CV DGT de 17 de septiembre de 2020, V2822-20.

características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyen una nueva naturaleza al elemento modificado”.

2.- La novedad tiene que producirse en el ámbito tecnológico del proceso o producto.

3.-. No se requiere la obtención de un nuevo producto o proceso inexistente en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo producto o proceso que no ha sido desarrollado hasta el momento por la entidad que lo lleva a cabo.

Además, de igual forma que en las actividades de I+D, el propio artículo establece una enumeración de posibles actividades que tendrían la calificación de IT:

- La materialización de 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.
- Los muestrarios.

Por tanto, la diferencia sustancial entre actividades de I+D y de IT recae en que en las primeras, el objeto de innovación debe ser nuevo desde un punto de vista objetivo, es decir, debe haber una invención en el sentido estricto, mientras que en las actividades de IT, el objeto en cuestión es nuevo desde un punto de vista subjetivo, es decir, la novedad de los mismos reside en el propio sujeto innovador con independencia de que los mismos existan en el mercado.¹⁹

4.3.3.- Actividades excluidas de la deducción

Del mismo modo que el artículo define los conceptos de las actividades que tienen la calificación de I+D+i, el apartado tercero del artículo 35 de la LIS establece las actividades que no tendrán dicha consideración.

Primeramente, las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. Un ejemplo de ello, sería la propia actividad rutinaria para mejorar la calidad de los productos o procesos o, por otro lado, la adaptación de un producto o proceso a las necesidades específicas de un cliente.

¹⁹ CV DGT de 20 de febrero de 2014, V0463-14 y CV DGT de 27 de mayo de 2013, V1714-13.

En segundo lugar, las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.

Por último, la exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

4.4.- Aplicabilidad de la deducción

Esta deducción mantiene una distinta forma de cálculo entre la deducción por actividades de I+D y la deducción por actividades de IT.

4.4.1.- Cálculo de la deducción por I+D

4.4.1.1.- Base de la deducción por I+D

En términos generales, la base de esta deducción estará formada por los gastos que el sujeto pasivo ha soportado para la realización de la actividad innovadora. De este modo, dichos gastos deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Mantener relación directa con la actividad de I+D.
- Aplicar efectivamente su realización.
- Que conste específicamente y que se individualicen por proyectos.

Además, también podrá incluirse dentro de la base, las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible con la excepción de los inmuebles y terrenos. Por tanto, podrá incluirse dentro de la base de la deducción por I+D los gastos que tengan la consideración de gasto contable, con independencia de su consideración, siempre y cuando tengan una relación directa con las actividades y se hayan aplicado efectivamente.²⁰

Aun así, la naturaleza de “gasto” es esencial para la posible consideración como parte de la base de la deducción por I+D. En este sentido, el Tribunal Supremo ha establecido la necesidad de que se trate de un “gasto del ejercicio” y no de una inversión con el afán de permanecer en el tiempo e incorporarse a la cadena de producción.²¹

Respecto al método de cálculo de costes, no hay un método predeterminado aun cuando si se existe una individualización para identificar a qué proyecto hace referencia.

²⁰ En relación con este aspecto, cabe reseñar la Resolución de 28 de mayo de 2013 del ICAC donde dicta las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

²¹ STS 215/2013, de 20 de mayo de 2013, F.D. 3º.

No obstante, los gastos podrán incluirse con independencia del resultado del proyecto de I+D en cuestión, aun cuando no haya finalizado el proyecto.²²

A resultas de lo anterior, podrían incluirse dentro de la base de la deducción: los gastos de personal afectos directamente a las actividades de I+D (investigadores, técnicos, personal asimilado y personal de apoyo); los gastos de la actividad que se subcontraten a terceros; los costes de arrendamiento, materias primas, materiales consumibles y servicios utilizados directamente para la actividad innovadora y la amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto.

En contraposición, la Administración tributaria no admite la imputación de los costes indirectos, aun cuando mantenga una relación con la actividad innovadora, manteniendo una posición distinta a la del propio ICAC. Sin embargo, el Tribunal Supremo mantiene un criterio más amplio de la cuestión, permitiendo la inclusión en la base de la deducción de los costes procedentes del sistema de antincendios y de detección de humos de un laboratorio.²³

En la misma dirección, tampoco podrían incluirse en la base de la deducción los costes procedentes de la estructura general de la empresa.²⁴

Por último, deberá descontarse de la base de la deducción las subvenciones recibidas para fomentar estas actividades y que sean imputables como ingresos (art. 35.1.b LIS)²⁵.

4.4.1.2.- Porcentajes aplicables en la deducción por I+D

Los porcentajes aplicables a la base de la deducción del I+D son los que se enumeran a continuación.

En primer lugar, existe un porcentaje genérico del 25%, el cual es aplicable al importe que representa la media de los dos años anteriores.

En segundo lugar, existe un porcentaje del 42% aplicable al exceso de esta media, resultante de la diferencia entre los gastos del año en curso y la media de los dos años anteriores.

²² CV DGT de 14 de octubre de 2015, V3073-15 y CV DGT de 11 de noviembre de 2016, V4897-16.

²³ STS 289/2017, de 2 de febrero de 2017, F.D. 4º.

²⁴ CV DGT de 14 de octubre de 2015, V3073-15.

²⁵ En este mismo sentido, CV DGT de 13 de julio de 2016, V3281-16.

Por último, existe un porcentaje del 17% aplicable a los gastos de personal investigador cualificado, que se dedique en exclusiva a la actividad de I+D. No obstante, este personal debe estar adscrito al proyecto, debiendo constar este aspecto en el informe motivado vinculante.²⁶

De forma adicional, existe la posibilidad de aplicar la deducción por las inversiones en determinados elementos de inmovilizado que se encuentren afectos exclusivamente a las actividades de I+D, excluyéndose los inmuebles y terrenos. En este caso, el porcentaje de deducción es del 8% de la base de la deducción.

Para mayor claridad, se expone a continuación un breve ejemplo en el que se observan los distintos elementos:

Una sociedad dedicada al I+D mantiene un proyecto que cumple con los requisitos para poder aplicar la deducción de I+D del IS. En este sentido, los importes de los gastos del año actual (Año 3), son los que se aportan a continuación:

- Costes de personal investigador: 500.000€
- Costes de materias primas relacionadas: 350.000€.
- Subvención de aplicación directa a los ingresos de la Sociedad: 150.000€

La base de la deducción del Año 1 ascendió al importe de 200.000€ y del Año 2 fue de 300.000€.

De este modo, el primer cálculo sería la base de la deducción que, en este caso, estará formada por todos los costes citados y minorada por la subvención, resultando un importe de 700.000€, que será la base de la deducción por I+D del IS del Año 3. Así, el cálculo de la citada deducción será el siguiente:

Concepto	Importe
Base de la deducción Año 3	700.000€
Media de los 2 años anteriores	250.000€
Deducción procedente del importe de la media	62.500€ (25% de 250.000€)
Deducción procedente del exceso	189.000€ (42% de 450.000€)
Total deducción por I+D	251.500€

Figura 1: Ejemplo de cálculo de la deducción por I+D. Fuente: elaboración propia.

²⁶ CV DGT de 29 de marzo de 2016, V1284-16.

4.4.2.- Cálculo de la deducción por IT

Respecto a la deducción por IT, se trata de un cálculo similar a la deducción por I+D, el cual se divide en el cálculo de la base de la deducción y la aplicación del porcentaje de deducción.

4.4.2.1.- Base de la deducción por IT

La base de la deducción estará formada por todos los gastos del período impositivo en cuestión que tengan una relación directa con las actividades de IT, tal y como establece el artículo 35.2.b de la LIS. En este sentido, podrán incluirse dentro de la base:

1. El diagnóstico tecnológico necesario para la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas.
2. El diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
3. La adquisición de la tecnología avanzada en forma de patentes, licencias *know-how* y diseños con un límite de 1.000.000 euros por este concepto. En este supuesto, no podrán incluirse los gastos satisfechos a personas o entidades vinculadas al contribuyente.
4. La obtención de certificados de cumplimiento de la normativa, aunque no se incluyen los gastos de implantación de las normas.

En definitiva, formarán parte de la base de la deducción por IT, los gastos necesarios para dichas actividades realizadas en España o en cualquier Estado Miembro de la Unión Europea por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades. Ahora bien, en caso de que exista un acuerdo de reparto de costes, solo podrá aplicarse respecto a la parte que materialmente realice la actividad.²⁷

Al igual que la base de la deducción por I+D, la base de la deducción por IT se minorará por el importe de las subvenciones otorgados para dichas actividades y que tengan la calificación de ingreso en el período impositivo.

En este sentido, la Administración ha entendido que, si la subvención se concediera en un período posterior al de la aplicación de la deducción, esta subvención debería haber

²⁷ CV DGT de 21 de julio de 2016, V3477-16. La cuestión de los gastos realizados en el extranjero fue una inclusión introducida a través la jurisprudencia de la Unión Europea al considerar que el tenor de la redacción en la antigua normativa producía un régimen menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, vulnerando así la libertad de establecimiento y la libertad de servicios (STJUE de 13 de marzo de 2008, C-248/2006, apartado 43).

reducido la deducción y, por tanto, deberá realizarse la correspondiente declaración complementaria al objeto de reducir la deducción.²⁸

4.4.2.2.- Porcentajes aplicables en la deducción por IT

Respecto al porcentaje aplicable en la base de la deducción por IT, el porcentaje es del 12% (art. 35.2.c de la LIS).

No obstante, con el objetivo de fomentar la innovación en procesos de la cadena de valor de la industria del automóvil, los sujetos pasivos del Impuesto que forman parte de la industria de la automoción mantendrán un porcentaje de deducción del 50% para los períodos impositivos que se inicien dentro los años 2020 y 2021 necesitando un informe motivado vinculante al respecto. Para el resto de contribuyentes, el porcentaje se sitúa en el 15%, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.²⁹

Para mayor claridad, se expone a continuación un breve ejemplo para que puedan observarse los distintos elementos:

Una sociedad dedicada a la confección de elementos tecnológicos mantiene un proyecto que cumple con los requisitos para poder aplicar la deducción de IT del IS. En este sentido, el importe de los gastos dedicados a la actividad de IT son los siguientes:

1. Actividades de diagnóstico tecnológico: 200.000€
2. Diseño industrial o ingeniería de procesos de producción: 100.000€
3. Adquisición de patentes a una entidad vinculada a esta Sociedad: 100.000€
4. Adquisición de diseños industriales 1.100.000€

De este modo, el primer cálculo sería la base de la deducción que, en este caso, estaría formada por los gastos de actividades de diagnóstico tecnológico (200.000€), los gastos de diseño industrial o ingeniería de procesos de producción (100.000€) y los gastos de adquisición de diseños industriales por el importe de 1.000.000€, por aplicación de límite existente para esta partida. Por otro lado, la adquisición de patentes a una entidad vinculada a esta Sociedad no formaría parte de la base por expresa exclusión normativa.

²⁸ CV DGT de 8 de febrero de 2007, V0237-07.

²⁹ De acuerdo con la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

De este modo, el cálculo de la base de la deducción 1.300.000€. Así, el cálculo de la citada deducción será el siguiente:

Concepto	Importe
Base de la deducción	1.300.000€
Porcentaje de la deducción	12%
Total deducción por I+D	156.000€

Figura 2: Ejemplo de cálculo de la deducción por IT. Fuente: elaboración propia.

4.4.3.- Límites a la aplicación de la deducción

Debido a que la deducción por I+D+i, se encuentra recogida dentro del Capítulo IV del Título VI de la LIS se aplican los límites establecidos para las deducciones para incentivar la realización de determinados actividades reguladas.

En este sentido, el artículo 39 de la LIS establece que el importe de las citadas deducciones no podrá exceder del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones (conocida como cuota íntegra ajustada).

No obstante, este límite se incrementa hasta el 50% de la cuota íntegra ajusta positiva siempre que existan ciertas condiciones en relación con las deducciones de I+D+i: el contribuyente debe realizar gastos e inversiones en el propio periodo impositivo correspondiente a actividades de I+D+i y la deducción por estas actividades de innovación debe exceder del 10% de la cuota íntegra ajustada positiva.

Además, se establece la particularidad de que en caso de que existan cantidades no aplicadas por insuficiencia de cuota ajustada positiva, podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los años inmediatos y sucesivos.³⁰

Además, existe un límite extraordinario debido a que la deducción aplicada o abonada, no puede superar el importe de un millón de euros anuales, en el caso de la deducción por IT, ni tres millones de euros anuales, en el caso de la deducción por I+D+i en su conjunto. Por otro lado, en caso de que los gastos de I+D superen el 10% del INCN, la

³⁰ Para mayor información respecto al plazo de aplicación de la deducción, véase el Apartado 4.4.5.

deducción podrá aplicarse sin límite con un descuento del 20% de su importe, hasta un importe adicional de dos millones de euros, tal y como establece el artículo 39.2 de la LIS.

4.4.4.- Monetización de la deducción (*cashback*)

El concepto de *cashback* hace referencia a la monetización de la deducción por I+D+i para aquellos sujetos pasivos del IS que no han podido aplicarse dicha deducción. Esta herramienta fue introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y su internacionalización, con el objetivo de favorecer la potenciación de las actividades de I+D+i., transponiéndose en el actual artículo 39.2 LIS (también denominado como cheque fiscal).

De este modo, los sujetos pasivos podrán solicitar la monetización de la deducción por I+D+i, siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe haberse acreditado que la actividad realizada se trata efectivamente de I+D+i a través del correspondiente informe motivado vinculante del Ministerio de Economía y Competitividad o un Acuerdo Previo de Valoración por parte de la Administración tributaria.

En segundo lugar, que haya transcurrido al menos un año desde la finalización del período impositivo en que se hubiera generado la deducción y que se demuestre efectivamente que no se ha aplicado por falta de cuota positiva en el IS.

En tercer lugar, existe un requerimiento respecto al capital humano de la empresa: la plantilla media o, que la plantilla media adscrita para las actividades de I+D+i no se vea reducida en los 24 meses siguientes desde el ejercicio impositivo que se generó.

Por último y con el objetivo de fomentar esta tipología de actividades, se requiere que exista una reinversión en actividades de I+D+i por el importe que se reciba de la monetización. Dicha reinversión debe realizarse en los 24 meses siguientes al ejercicio impositivo en el cual se generó.

No obstante, existen una serie de límites respecto a esta monetización, los cuales coinciden con los anteriormente expuestos para la aplicación de la deducción.

4.5.- Plazo de aplicación de la deducción

Respecto a las cantidades no aplicadas por insuficiencia de cuota impositiva, se establece un límite temporal durante el cual el contribuyente mantendrá un derecho de aplicación de la deducción general.

De acuerdo con el artículo 39 de la LIS, este límite temporal se establece dentro de los 18 años inmediatos y sucesivos posteriores al ejercicio en el que se haya generado. Además, respecto al cómputo, el mismo precepto establece la posibilidad de diferir su inicio hasta el primer ejercicio en que, dentro de la prescripción, se produzcan resultados positivos tanto en entidades de nueva creación como, en caso de las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante aportación de nuevos recursos, sin poder considerarse este diferimiento como una ampliación o prórroga al plazo.³¹

No obstante, cabe recordar que el derecho de comprobar dichas deducciones por parte de la Administración prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente al que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación donde se generó el derecho a su aplicación.

5.- Análisis de la deducción de I+D+i

Con el objetivo de conocer la eficacia de la deducción, no solo debe realizarse un estudio exhaustivo de la deducción por I+D+i, sino que también debe realizarse un análisis comparativo, desde el plano cualitativo (con el resto de países), así como del plano cuantitativo (análisis económico).

5.1.- Análisis internacional

Como ya se anticipó en la introducción, el posicionamiento nacional respecto a las actividades de I+D+i en comparación con el resto de países europeos es inferior a la media. Desde una perspectiva nacional, los incentivos fiscales de los países de la OECD respecto a las actividades de I+D no han dejado de incrementar desde los inicios de este siglo.³² Esta situación es contraria a que, según la OCDE, España mantiene una

³¹ STS 5964/2011, de 8 de septiembre de 2011, F.D. 3º.

³² OECD (2020). OECD R&D tax incentives database, 2020 edition. Disponible en: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf> [Fecha de última consulta: 10 de junio de 2021], p. 6.

posición muy relevante respecto al crédito fiscal teórico en el ámbito de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, como muestra el gráfico de a continuación:

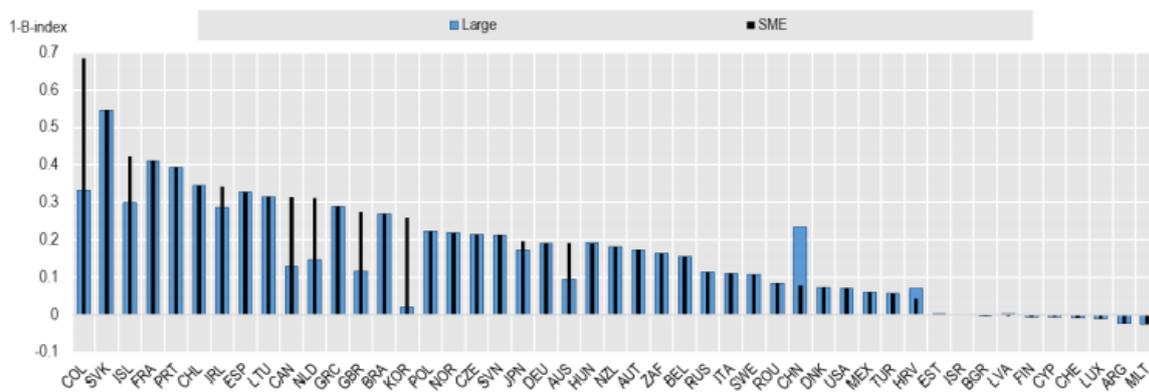


Figura 3: Incentivos fiscales para incentivar las actividades de I+D+i. OECD. *R&D tax incentives database*, 2020.

Como puede observarse en el anterior gráfico, España destaca como uno de los países con mayores beneficios fiscales teóricos, superada desde el plano europeo exclusivamente por Francia, Portugal e Irlanda.

Sin embargo, esta situación cambia cuando se analiza la eficacia de estos incentivos fiscales donde puede observarse que la eficacia de los incentivos fiscales nacionales es francamente reducida.

El porcentaje del PIB que España dedica a la inversión en estas actividades es alrededor al 1,2%, encontrándose por debajo de la media de la OCDE mientras los países nórdicos superan el 3% del PIB dedicado a ello.³³

La tesitura nacional dentro de la Unión Europea no difiere del plano internacional. Si se observa la evolución comparada entre los distintos países, se puede observar como la crisis financiera de 2008, tuvo un impacto relevante en la inversión de I+D+i nacional. Así, mientras países como Alemania durante el período de 2008 a 2015 siguió aumentado su apoyo a dichas actividades, España ha sufrido un estancamiento en los incentivos fiscales en la última década que difiere del resto de países europeos donde, por ejemplo, Francia y Bélgica han triplicado la inversión respecto del PIB.³⁴

³³ *Ibid*, p. 21.

³⁴ AIREF (2020). Beneficio fiscal: deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, *op. cit.*, pp. 12-15.

Más detenimiento cabe respecto a la situación de las empresas pequeñas españolas (entre 10-49 trabajadores donde la innovación es exponencialmente baja en comparación con el resto de Estados miembros, realizándose esta labor en mayor medida por parte de las empresas medianas y grandes.³⁵

En un plano más normativo, cabe remarcar también que la tendencia general es solo establecer incentivos a las actividades de I+D y basándose en las definiciones según los manuales de la OCDE por lo que el concepto de I+D es muy parecido entre los países que conforman este organismo internacional, aunque no existe unanimidad absoluta.³⁶

Por lo tanto, no es de extrañar la divergencia entre actividades de I+D y las propias del IT, suponiendo un régimen más beneficioso a favor de las actividades de I+D.³⁷

5.2.- Análisis cuantitativo de la deducción

En España, la aplicación de la deducción por I+D+i supuso unos 328 millones de euros, aunque el coste devengado supera los 1.114 millones de euros en 2017. Estos datos demuestran una notoria divergencia entre el importe de deducción que se aplica y la deducción devengada, demostrando una importante diferencia entre la eficacia teórica y la eficacia potencial de la deducción con un importe que no alcanza el 30% del crédito fiscal generado.³⁸

Si se enfoca el análisis sobre los contribuyentes, solo 3.296 de las 6.630 empresas pudieron aplicarse la deducción por I+D+i, suponiendo el 49,71% por lo que demuestra una limitación para su finalidad.³⁹

³⁵ *Ibid.*, p. 13.

³⁶ GIL, E. (2017)., *op. cit.*, p. 60.

³⁷ GONZÁLEZ, J. Financiación de la I+D+i. Incentivos públicos para la innovación tecnológica empresarial. La Coruña: Netbiblio, p. 83.

³⁸ AIREF (2020). Beneficio fiscal: deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, *op. cit.*, p. 8.

³⁹ *Ibid.*, p. 9.

También, debe remarcarse que una segregación en la tipología de las empresas que generan la deducción por I+D+i según el tamaño de la empresa, como se demuestra en el siguiente gráfico:

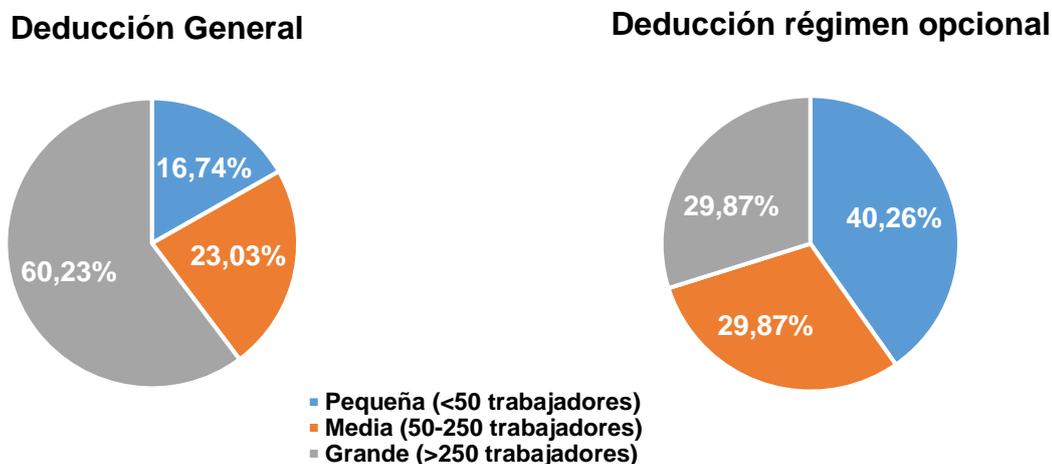


Figura 4: Gráfico sobre la aplicación de la deducción por I+D+i según tamaño de la empresa. Fuente: Informe AIREF sobre los beneficios fiscales: Deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades en base a partir la fusión de la información del INE con los microdatos fiscales del Impuesto sobre Sociedades (AEAT).

En los anteriores gráficos, se han dividido los beneficiarios de la deducción por I+D+i, según si se tratan de pequeñas empresas (menos de 50 trabajadores), medianas (51-250 trabajadores) o grandes (>250 trabajadores). Por otro lado, se ha dividido la deducción general por tamaño de empresa y la deducción del régimen opcional que hace referencia al *cashback* y la ampliación de los límites.

Sobre la aplicación de las deducciones por I+D+i, las grandes empresas son el caso paradigmático al ser las que más se benefician de su régimen actual. Sin embargo, respecto a los regímenes opcionales, las pequeñas empresas son las que más utilizan.

Como cláusula de cierre de este análisis cuantitativo de la deducción, cabe remarcar su relevancia a efectos de incentivar las actividades de I+D+i: la ratio de retorno del incentivo fiscal es del 50%, es decir, por cada euro de incentivo fiscal se incrementa el gasto privado de I+D+i en 1,5 euros.⁴⁰

⁴⁰ *Ibid.*, pp. 23-24.

6.- Otros beneficios fiscales relacionados con el I+D+i

Aunque exceda del propio objeto principal de este trabajo, existen otros beneficios fiscales con una relación directa con el I+D+i: el régimen establecido de *patent box*, la libertad de amortización y la bonificación de la cotización a la Seguridad Social para los investigadores.

6.1.- Cesión y transmisión de activos intangibles (*Patent box*)

En el artículo 23 de la LIS, se establece un incentivo fiscal para la cesión y transmisión de activos intangibles, mayormente conocido como *patent box*. Dentro de las actividades objeto de estudio, mantienen gran relevancia los activos intangibles procedentes de la propia investigación, como serían el caso del propio *know-how*, así como elementos de propiedad industrial (patentes, modelos de utilidad, entre otros).

De este modo, este incentivo fiscal brinda un estímulo hacia estas actividades donde se estipula una exención parcial (60%) para las rentas netas procedentes de la cesión del derecho de uso, explotación o de transmisión, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos: el cedente debe haber creado el activo, el cesionario debe utilizar los activos intangibles para su actividad económica y, además, el mismo cesionario no puede residir en un territorio calificado como paraíso fiscal.

Este beneficio fiscal es compatible con la deducción por I+D+i.

6.2.- Libertad de amortización

En otra dirección, otro beneficio adicional es la posibilidad de amortizar libremente a efectos del Impuesto sobre Sociedades los elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D, así como a los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible con exclusión de los elementos que disfruten de la libertad de amortización (art. 12.3 LIS).

Cabe reseñar que este beneficio es compatible con la deducción por I+D. Además, dicha norma especial de amortización no es aplicable para aquellos activos o gastos que hacen referencia a la innovación tecnológica.⁴¹

Este beneficio fiscal es compatible con la deducción por I+D+i.

⁴¹ CV DGT de 20 de marzo de 2014, V0778-14.

6.3.- Bonificación en la cotización del personal investigador en la Seguridad Social

Existe otro beneficio relacionado actividades de I+D+i para las cotizaciones en la Seguridad Social del personal investigador que se dediquen a dichas actividades y, en especial, para aquellas PYMES que se dediquen de forma intensiva a actividades de I+D+i.⁴²

La propia Administración tributaria ha establecido la incompatibilidad entre este incentivo y la deducción por I+D+i, motivada en que se estaría aplicando un doble beneficio respecto al mismo trabajador, excepto para las sociedades que tengan la consideración de PYMES intensivas en I+D+i.⁴³

7.- Aspectos clave de la deducción por I+D+i

7.1.- La inseguridad jurídica alrededor de la deducción

El escenario normativo actual respecto a la deducción por I+D+i produce ciertas inseguridades jurídicas para los operadores económicos que podrían aplicar dicha deducción pero que, por motivos de prudencia, optan por no aplicarla o no en su total cuantía.⁴⁴

Ante esta tesitura, es esencial analizar los motivos que generan dicha inseguridad.

7.1.1.- Consideración de actividad de I+D+i a efectos de la deducción

Uno de los principales problemas que genera esta deducción es la calificación como actividad de I+D+i. En palabras de la propia Audiencia Nacional:

“Los conceptos de investigación y desarrollo I+D son potencialmente indeterminados y, en su configuración legal, giran sobre términos cuya determinación final se relega a la apreciación del intérprete, pues tanto las definiciones legales como las excepciones o

⁴² El desarrollo de esta bonificación se realiza a través del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador.

⁴³ CV DGT de 21 de octubre de 2015, V3203-15.

⁴⁴ MINECO (2019). *op. cit.*, p. 13.

*salvedades que, a renglón seguido, se instrumentan, están plagadas de fórmulas genéricas y de expresiones de notable equivocidad (...)*⁴⁵.

Debido a las definiciones genéricas empleadas en el texto normativo, así como la dificultad implícita que existe para poder identificar estas actividades, hace que nos encontremos ante uno de los principales problemas para la aplicación de esta deducción.

En este sentido, uno de los aspectos menos pacíficos es el límite entre la consideración como actividad de I+D y actividad de IT. Tal y como ya se ha expuesto, la diferencia recae en que mientras que en las actividades de I+D debe haber una invención en sentido estricto, desde un punto de vista subjetivo, en el caso de la actividad de IT la invención es desde un punto de vista subjetivo, es decir, la novedad debe recaer en el mismo contribuyente con indiferencia de que el mismo producto exista en el mercado.

No obstante, como bien ha mencionado el Tribunal Supremo, al estar ante conocimientos de carácter científico y técnico, la decisión recae en un componente técnico valorativo por lo que, la Administración tributaria deberá basar su posible regularización con un informe técnico, transmitiendo la carga de la prueba al contribuyente que se ha aplicado la deducción⁴⁶

En definitiva, la interpretación de la actividad como de I+D+i es un tema casuístico que dependerá de cada caso concreto. Por este motivo, se analizarán varios ejemplos que se encuentran en la jurisprudencia y doctrina administrativa.

Primeramente, uno de los casos paradigmáticos es la posible aplicación de la deducción por investigación y desarrollo en el sector textil. En este sentido, se entiende que el muestrario para el lanzamiento de productos como actividad de I+D cuando proceden del resultado de una creación original, es decir, creen tendencia, procedan de la capacidad creadora del equipo de diseño y se trate de una empresa de referencia.⁴⁷

En segundo lugar, otra cuestión a analizar es si la inversión en un activo de la sociedad, como podría ser un activo para la producción, puede tener la calificación de actividad de I+D a efectos de la deducción. En este caso, el gasto realizado para los procesos de investigación, desarrollo o elaboración de este nuevo activo pueden constituir actividad de I+D. No obstante, cuando el resultado final de la investigación se entienda efectuado,

⁴⁵ SAN 183/2009, de 19 de abril de 2012, F.D. 4º.

⁴⁶ STS 73/2014, de 12 enero de 2014, F.D. 7º.

⁴⁷ BONET, J. Y PLA, L. (2019). Sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de enero y 22 de marzo de 2018, dictadas en los recursos núm. 351/2013 y 217/2013. Deducción por actividades de investigación y desarrollo en el sector textil. Madrid: La Ley.

no podrá tener la consideración de actividad de I+D, una vez sea incorporado este activo dentro del proceso productivo.⁴⁸

En tercer lugar, una de las interpretaciones más restrictivas por parte de la Administración tributaria, es respecto a la aplicación de la deducción por I+D en los casos de software avanzado. En este caso, para que tenga la calificación de actividad de I+D debe existir un progreso significativo, obteniendo nuevos conocimientos en el sector. Por ejemplo, la DGT ha considerado que no existe novedad objetiva cuando se trate de un desarrollo propio de tecnologías preexistentes que se basen en modelos matemáticos preexistentes. En la mayoría de estos casos, la Administración tributaria realiza una recalificación de la deducción de I+D como deducción por IT al entender que sí existe innovación subjetiva, demostrando mayor facilidad en la aplicación de la deducción por IT.⁴⁹

7.1.2.- La valoración previa de los gastos: el alcance del informe motivado vinculante

Debido a la complejidad de la deducción, su aplicación puede provocar ciertas dudas en los contribuyentes y, sobretodo, en la dificultad conceptual anteriormente mencionada.

Por este motivo, el mismo artículo 35.4 de la LIS establece varios elementos para mitigar dicha situación: la posibilidad de presentar una consulta vinculante para conocer la interpretación de la Administración tributaria sobre los gastos en cuestión, la obtención de un informe técnico motivo emitido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (MINECO) o solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos (APAs)⁵⁰.

En este apartado, se analizan los principales aspectos de los informes motivados vinculantes (IMV).

El IMV es un documento que acredita el cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la calificación de actividades de I+D+i. Cabe remarcar que existen distintas tipologías de IMV, dependiendo del momento en que se solicite su

⁴⁸ STS 215/2013, de 20 de mayo de 2013, F.D. 3º.

⁴⁹ CV DGT de 14 de enero de 2015, V0081-15.

⁵⁰ Para mayor detalle respecto a los APA, *vid.* el artículo 38 de la RIS.

emisión. Este informe debe ser emitido por el MINECO o por alguno de los organismos adscritos al mismo.⁵¹

La relevancia de este informe es que tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, obteniendo una mayor seguridad de la naturaleza de I+D+i de las actividades realizadas.

No obstante, esta vinculación no es absoluta, siendo necesario analizar con detenimiento el alcance de los IMV. En este sentido, cabe remarcar la resolución del TEAC de 21 de julio de 2020 donde se establece que la Administración tributaria se encuentra vinculada respecto a la calificación como actividad de I+D+i, pero no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción.⁵²

Respecto a la validez de la emisión de otros organismos, como podrían ser el Director General del CDTI, la Administración tributaria ha confirmado que son plenamente válidos.⁵³ Sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha confirmado que los informes técnicos emitidos por una entidad acreditada en la ENAC, no se encuentran dotados de la presunción de veracidad.⁵⁴

Aunque lo más habitual es acogerse a alguno de los citados métodos de valoración previa, puede no escoger ninguno de ellos y realizar directamente la autoliquidación, aunque existe un riesgo fiscal en caso de comprobación, debido a que la Administración tributaria puede poner en entredicho la calificación como actividades de I+D+i.

En este sentido, el TEAC ha apuntado que la calificación como I+D+i no puede ser realizada por un sujeto que no es experto por lo que, sería conveniente siempre mantener un informe de un experto al respecto.⁵⁵

⁵¹ El desarrollo normativo del IMV se regula en el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

⁵² RTEAC de 21 de julio de 2020, resolución núm. 02422/2019, reiterando el criterio de la RTEAC, 9 de abril de 2019, núm. 7906/2015.

⁵³ Cf. CV DGT de 23 de junio de 2016, V2920-16;

⁵⁴ STS 552/2021, de 23 abril de 2021, F.D. 4º.

⁵⁵ RTEAC de 21 de julio de 2020.

7.1.3.- Aplicación de la deducción del I+D+i a posteriori

Una de las dificultades recurrentes entre los contribuyentes es la aplicación de la deducción por I+D+i correspondiente a gastos realizados en años anteriores y que no han podido aplicarse en el período impositivo correspondiente.

Aun con la dificultad propia de establecer y documentar los importes que basan la deducción, existe la problemática añadida de cómo debe aplicarse dicha deducción.

En esta situación, la Administración tributaria entiende que el contribuyente puede aplicarse la deducción a través de una rectificación de la autoliquidación realizada del ejercicio de donde proceden los gastos o, por otro lado, aplicar la deducción en una autoliquidación posterior, siempre que no haya transcurrido el plazo para ello⁵⁶.

Empero, en caso de ejercicios prescritos, solo podrá aplicarse el importe de la deducción en las declaraciones de los ejercicios que no hubieran prescrito según el artículo 66 de la LGT, el plazo de 4 años.⁵⁷

En la misma dirección, la Administración tributaria no podrá aplicar su derecho de rectificación por considerar que la cuantía no es correcta en un proyecto de I+D+i cuando su derecho esté prescrito.⁵⁸

7.2.- La imputación de la deducción procedente de los gastos realizados por una AIE

Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) son entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil con la finalidad de desarrollar o mejorar la actividad de sus propios socios⁵⁹. De este modo, el objeto de este epígrafe es analizar las AIE dedicadas al desarrollo de proyectos de I+D.

Estas entidades mantienen un régimen especial a efectos del IS, que se recoge en los artículos 43 a 47 de la LIS. En este régimen especial, se establece que se imputarán a

⁵⁶ Para mayor detalle respecto al plazo, véase el Apartado 4.5.

⁵⁷ CV DGT de 24 de enero de 2017, V0163-17.

⁵⁸ STS 6022/2013, de 5 de diciembre de 2013, F.D. 7º.

⁵⁹ GIMÉNEZ-REYNA, R. Y ZUNZUNEGUI, A. (2019). Las AIEs y la imputación de deducciones a sus inversores (contestaciones vinculantes V1481-18 y V1824-18), en TEJADA, R. Y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coord.). 2019 Práctica Fiscal para Abogados. Madrid: La Ley.

los socios residentes en territorio español las bases de las deducciones generadas, pudiendo ser todos los partícipes miembros del mismo grupo de consolidación fiscal⁶⁰.

A colación de lo anterior y a efectos de la aplicación de la deducción por I+D+i, el artículo 51 de la LIS establece que la imputación se realizará según los derechos económicos inherentes existentes en el día de conclusión del período impositivo, repartiéndose según lo estipulado y, en su defecto, por partes iguales. Además pueden tener la condición de socio tanto sociedades mercantiles, como asociaciones o fundaciones.⁶¹

En este sentido, debido a que la AIE sería quien realizaría los gastos para la actividad de I+D+i, cada uno de los socios debería tener en cuenta los gastos realizados por dicha actividad para el cálculo de la deducción y no los gastos realizados por los socios. Aun así, la Administración admite la externalización de la prestación de los servicios a terceros, siempre que la AIE adquiera la titularidad o derechos sobre los resultados de dicha actividad.⁶²

Por otro lado, la Administración ha establecido que para el primer periodo impositivo debe tenerse en cuenta que la media es nula y, por consiguiente, se aplicará el importe incrementado del 42% por su totalidad.⁶³

La anterior situación supone una importante diferencia entre el tratamiento en caso de realizarse de forma autónoma o, en caso de realizarse, a través de la AIE, ya que permite una mejora fiscal, en este segundo caso, al poder aplicar el porcentaje de deducción incrementada con independencia del socio de la AIE, que haya realizado proyectos de I+D+i en los años anteriores.

7.3.- La aplicación de la deducción en los grupos de consolidación fiscal

El Capítulo VI del Título VII de la LIS establece el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Dentro de este régimen, se establecen las singularidades en la aplicación de las deducciones para el grupo de consolidación fiscal.

⁶⁰ CV DGT de 11 de noviembre de 2016, V4897-16.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² CV DGT de 22 de junio de 2018, V1824-18.

⁶³ *Ibid.*

En este sentido, se establece que la cuota íntegra del grupo se minorará por el importe de las correspondientes deducciones y, en este sentido, los requisitos para la aplicación de las deducciones se referirán al grupo fiscal. Como muestra de ello, para la posible aplicación del límite adicional será necesario analizar el cumplimiento de los requisitos por parte del contribuyente que, en este caso, será el grupo fiscal de sociedades.⁶⁴

Además, existe un beneficio extraordinario en el caso del grupo fiscal: se amplía a un importe adicional de 2 millones de euros, el cual debe adicionarse al límite de 3 millones ya expuesto con anterioridad.

Un aspecto que puede darse en la práctica de forma recurrente en el caso de empresas de grupo de consolidación fiscal es que todas las sociedades realicen actividades para la consecución de los proyectos de I+D+i, es decir, un “pool” de I+D+i. En este sentido, la Administración ha remarcado que no es necesaria la individualización de las actividades entre sociedades intragrupo, siempre y cuando se realice el oportuno reparto de costes siguiendo los criterios de racionalidad establecidos en el artículo 16.6 de la LIS.⁶⁵

Un análisis interesante de la Administración es que, en el caso de una sociedad española participada por entidades no residentes, realizara las actividades de I+D+i por encargo de las otras sociedades, podría aplicarse la deducción por I+D+i, aunque sea por encargo. La justificación recae en que como las entidades son no residentes y no mantienen establecimiento permanente, la sociedad española puede aplicarse la deducción al ser el sujeto pasivo del Impuesto quien desarrolla materialmente la actividad de I+D+i.⁶⁶

En contrapartida, la Administración considera que para los gastos de personal que presta una sociedad hacia otra sociedad del mismo grupo fiscal, no podrá aplicarse la deducción si la sociedad quien presta los servicios, se está aplicando la bonificación en la cotización del personal investigador en la Seguridad Social.⁶⁷

⁶⁴ CV DGT de 19 de diciembre de 2017, V3252-17. En el mismo sentido, cuando los servicios de I+D+i son externalizados, *vid.* CV DGT de 18 de mayo de 2010, V1044-10.

⁶⁵ CV DGT de 21 de julio de 2016, V3477-16.

⁶⁶ *Cf.* CV DGT de 7 de junio de 2013, V1892-13.

⁶⁷ CV DGT 8 de octubre de 2015, V2979-15.

7.4.- La deducción por I+D+i en la normativa foral

Como es sabido, los territorios forales mantiene una normativa distinta a la del régimen general respecto al Impuesto sobre Sociedades y, por consiguiente, existen diferencias entre la deducción por I+D+i del régimen general y la del régimen foral.

En primer lugar, la deducción por I+D+i en los territorios forales se divide en dos, regulándose de forma independiente la deducción por actividades de I+D y la deducción por actividades de IT. Además, en los tres territorios forales, existe una deducción adicional para aquellas entidades que participen en la financiación de proyectos de I+D o IT, tratando de incentivar esta labor.

Debido a la existencia de distintos regímenes forales, el presente estudio solo va a tener en cuenta la Normativa Foral de Bizkaia aunque no presenta divergencias entre las distintas normativas forales. En esta dirección, se analizar la Norma Foral de Bizkaia 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde se establecen las deducciones por I+D y la deducción por IT en los artículos 62 y 63, respectivamente.

7.4.1.- Deducción por de I+D en la normativa foral

Respecto a la base de la deducción por I+D, estará constituida por el importe de los gastos del período impositivo. Cabe destacar que la normativa foral no establece ninguna mención respecto a la minoración de las subvenciones aplicables como ingreso a diferencia del régimen común.

En cuanto al porcentaje de deducción, se podrá deducir hasta el 30% de los gastos efectuados respecto al período impositivo por I+D, pudiendo incrementarse hasta al 50% si el importe es mayor que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, superior al porcentaje del 25% y 42% del régimen común, respectivamente.

Además, se establece una deducción adicional del 20% respecto a los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividad de I+D, en el régimen común es del 15%. Además, se añade un elemento adicional, el cual no existe en el régimen común, aplicando esta deducción adicional respecto a los gastos correspondientes a proyectos contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación, y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal, entre otras entidades.

7.4.2.- Deducción por actividades de IT en la normativa foral

La deducción por actividades de IT se encuentra recogida la regulación en el artículo 63 de la NF Bizkaia 11/2013. Respecto a la base de la deducción, se establece que estarán configurados por los mismos elementos que el régimen común, modificando las actividades de diagnóstico tecnológico por proyectos cuya realización se encargue a Universidades y otras entidades.

En cuanto al porcentaje de la deducción, se aplicará el 15%, a diferencia del 12% del régimen común. Además existe la posibilidad de aplicar el 20% de los gastos dedicados para la obtención de certificados de cumplimiento, gastos por proyectos encargados a Universidades y el resto de entidades antes mencionadas. Esta deducción adicional no existe en el régimen común.

8.- Supuestos prácticos

En este epígrafe se analizará de forma práctica dos de los elementos clave objeto del presente estudio. En primer lugar, se detallará numéricamente la diferencia fiscal entre el régimen común y el régimen foral, basándose en el caso fiscal. En segundo lugar, se observará las funcionalidades que puede obtenerse de una AIE a efectos de la deducción por I+D+i.

8.1.- Diferencia tributaria entre el régimen común y el régimen foral

Para el análisis de ambos regímenes, se ha planteado un mismo supuesto, el cual se aplicará a una sociedad residente en territorio de aplicación del régimen común del IS y otra sociedad residente en territorio de aplicación del régimen foral y, concretamente, es aplicable la NF Bizkaia 11/2013⁶⁸:

La sociedad INNOVA, SL, con domicilio social en Tarragona y la sociedad DESARROLLA, SL, con domicilio social en Bilbao (Bizkaia), se tratan de sociedades pioneras en el sector tecnológico.

En la actualidad, ambas sociedades mantienen un proyecto de I+D y un proyecto de IT. Por ese motivo se aplican las deducciones por I+D+i en el IS.

⁶⁸ Para mayor información respecto a este régimen foral, véase el Apartado 7.4.

Entendiendo que los proyectos cumplen con los requisitos de aplicación de las deducciones en cada una de las normativas de aplicación, debe determinarse la base de la deducción.

Proyecto de I+D

La relación de los gastos que requiere este proyecto son:

- Costes de personal investigador: 800.000€
- Coste de servicios externos realizados por una Universidad: 200.000€
- Costes de materias primas relacionadas: 350.000€.
- Otros costes necesarios para el proyecto: 500.500€

La base de los gastos del año pasado fue para ambas sociedades de 500.000€ y del anterior de 400.000€.

El importe de la base de la deducción será de 1.850.500€. Por otro lado, debe determinarse la media de la base de las deducciones en los dos años anteriores, donde se entenderá que todos los gastos podían formar parte de la base de la deducción y donde resulta un importe de 450.000€.

Por consiguiente, el cálculo de la deducción resultará de aplicar el porcentaje ordinario por el importe hasta la media de los dos años anteriores (450.000€) y el porcentaje incrementado para el remanente (1.400.500€), como se expone en el siguiente cuadro:

Concepto	INNOVA, SL	DESARROLLA, SL
Base de la deducción	1.850.000€	1.850.500€
Media de los 2 años anteriores	450.000€	450.000€
Deducción procedente del importe de la media	112.500€ (25% de 450.000€)	135.000€ (30% de 450.000€)
Deducción procedente del exceso	588.210€ (42% de 1.400.500€)	700.250€ (50% de 1.400.500€)
Deducción adicional gastos	-	40.000€ (20% de 200.000€)
Total deducción por I+D	700.710€	875.250€
% deducción efectiva I+D	37,88%	47,29%

Figura 5: Cálculo de la deducción por I+D del IS según el régimen común y el régimen foral. Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, la deducción aplicable en el régimen común sería de 700.710€ en cambio en el régimen foral sería de 875.250€, resultando una diferencia de 174.540€. Respecto al porcentaje de deducción efectiva en el caso del régimen común resulta un porcentaje que asciende al 37,88% mientras que en el caso del régimen foral un porcentaje de 47,29%.

Esta divergencia procede tanto de la diferencia entre porcentajes más favorables en el territorio foral, como de la aplicación de la deducción adicional respecto a los gastos externalizados a una universidad.

Además, cabe reseñar que en caso de que hubieran sido financiados parte de estas actividades, el financiador también podría aplicarse una deducción específica para ello (art. 64.bis NF Bizkaia 11/2013).

Por último, debería tenerse en cuenta los límites aplicables en caso tuvieran que aplicarse.

Proyecto de IT

La relación de los gastos que requiere este proyecto son:

- Costes de servicios externos realizados por una Universidad: 200.000€
- Adquisición de tecnología avanzada necesaria para el proyecto: 300.000€
- Obtención de certificado de cumplimiento normativa de calidad: 100.000€

En este sentido, en este caso el importe de la base de la deducción será de 600.000€ a la cual debería aplicarse el porcentaje oportuno:

Concepto	INNOVA, SL	DESARROLLA, SL
Base de la deducción	600.000€	600.000€
Deducción IT (ordinaria)	72.000€ (12% de 600.000€)	60.000€ (15% de 400.000€)
Deducción IT (especial)	-	40.000€ (20% de 200.000)
Total deducción por I+D	72.000€	100.000€
% deducción efectiva IT	12%	16,67%

Figura 6: Cálculo de la deducción por IT del IS según el régimen común y el régimen foral. Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, la deducción aplicable en el régimen común sería de 72.000€ a diferencia del régimen foral que sería de 100.000€, resultando una diferencia de 28.000€. Respecto al porcentaje de deducción efectiva en el caso del régimen común resulta un porcentaje que asciende al 12% mientras que en el caso del régimen foral un porcentaje de 16,67%.

En definitiva, puede observarse la gran ventaja que supone el régimen establecido en el territorio foral a diferencia del régimen común.

8.2.- La utilización de la AIE a efectos de la deducción

El segundo supuesto práctico trata de analizar la eficacia de la AIE como herramienta para la deducción por I+D+i, figura que ya ha sido analizada con anterioridad⁶⁹.

En este sentido y desde un punto de vista teórico, la AIE puede ser interesante para las sociedades pequeñas que, por si solas, no tienen la suficiente capacidad económica como para llevar a cabo un proyecto de I+D+i pero que, de forma agrupada, podría ser oportuno realizar dicha actividad.

En el supuesto que se plantea a continuación, se trata de una sociedad que ya ha realizado proyectos de I+D en los cuales externaliza su servicio. Esta sociedad se está planteando realizar una AIE distinta para cada uno de los tres nuevos proyectos o realizar dichos proyectos en la misma sociedad. En ambos casos, se externalizaría la actividad pero la sociedad seguiría manteniendo los derechos sobre los proyectos. Las bases para la deducción de cada uno de los proyectos son los importes que se muestran a continuación:

Proyectos de I+D

- Proyecto A: 200.000€
- Proyecto B: 350.000€
- Proyecto C: 450.000€

Además, las bases de los dos anteriores ejercicios son 200.000€ y 300.000€ respectivamente.

De este modo, se van a analizar el supuesto que se realice una AIE para cada uno de los proyectos con la sociedad tercera que presta dicho servicio de I+D (Supuesto 1) o realizarlos de forma interna con externalización (Supuesto 2):

⁶⁹ Para más información, véase el Apartado 7.2.

Concepto	Supuesto 1	Supuesto 2
Base de la deducción	1.000.000€	1.000.000€
Media de los 2 años anteriores	0€	250.000€
Deducción procedente del importe de la media	-	62.500€ (25% de 250.000€)
Deducción procedente del exceso (PROYECTO A)	84.000 (42% de 200.000€)	315.000€ (42% de 750.000€)
Deducción procedente del exceso (PROYECTO B)	147.000 (42% de 350.000€)	-
Deducción procedente del exceso (PROYECTO C)	189.000 (42% de 450.000€)	
Total deducción por I+D	420.000€	377.500€
% deducción efectiva I+D	42%	37,75%

Figura 7: Cálculo de la deducción por I+D del IS en IAE. Fuente: Elaboración propia.

Así, existe una importante diferencia entre realizarlo por la propia sociedad o realizarlo a través de una AIE. El resultado de realizado a través de una AIE supone que, al no existir media de años anteriores, todo el importe podrá se aplica el porcentaje incrementado del 42%, según la doctrina de la Administración tributaria⁷⁰.

De este modo, en el caso de la realización de la actividad de I+D a través de AIEs, la deducción total a aplicarse sería de 420.000€, mientras que en el caso que los proyectos fueran realizados en el seno de la sociedad, el importe de la deducción sería de 377.500€. Por tanto, si se tratan de proyectos de corta duración, siempre interesará realizar una AIE. Aun así, no tendría el mismo efecto en caso que la actividad fuera de IT, debido a que no existe el porcentaje incrementado de la modalidad del I+D.

Cabe remarcar que los beneficios de utilizar las AIE para la actividad de I+D, no solo son a efectos fiscales, sino también desde el punto de vista de la gestión, así como la posibilidad de concentrar más capital para la inversión y, con ello, optimizando recursos.

⁷⁰ CV DGT de 22 de junio de 2018, V1824-18.

9.- Conclusiones

A lo largo de este estudio, se han analizado con detalle los principales elementos de la deducción por I+D+i del IS, denotando en su análisis que la eficacia de la deducción no es totalmente plena y, por consiguiente, no alcanza íntegramente la finalidad última de la deducción: incentivar las actividades de I+D+i.

Aunque las ratios mencionadas por la OCDE sitúan a España como uno de los Estados con mayores incentivos fiscales teóricos para el I+D+i, estos incentivos no pueden considerarse totalmente efectivos en la práctica. Como muestra de ello, solo es preciso analizar los importes macroeconómicos de la deducción para demostrar que los contribuyentes que generan esta deducción se aplican menos de un 30% de las totales generadas. Por consiguiente, el contribuyente sufragará los costes totales de la actividad en ese ejercicio, aunque tenga un derecho de crédito fiscal a futuro por el importe total de la deducción.

Así mismo, uno de los elementos principales que distorsiona la eficacia de la deducción es su propia definición. La indeterminación del concepto fiscal de I+D+i no es un elemento baladí y produce dos notorias consecuencias. La primera de ellas es la inseguridad jurídica que causa a los operadores económicos que realizan estas actividades o, en el mismo sentido, el desincentivo que se genera a los potenciales sujetos que podrían realizar I+D+i. En segundo lugar, esta imprecisión supone un aspecto conflictivo ante la Administración tributaria a efectos de una posible comprobación de la deducción aplicada o generada.

En relación con lo anterior, el legislador ha tratado de facilitar mecanismos para paliar esta inseguridad jurídica, como serían las formas de valoración previa. Sin embargo, dichos mecanismos suponen una traba importante para muchas empresas, debido a los distintos aspectos que se requieren antes de su emisión, y la mayoría de ellos tampoco aportan una certeza absoluta.

En definitiva, el régimen jurídico actual de la deducción mantiene muchos requisitos y, sobretodo, muchos límites que no permiten la efectiva aplicación de esta. Así, sería importante reducir los límites establecidos para que pudiera ser aplicación la totalidad de la deducción generada.

Como se ha demostrado en el presente estudio, existe una importante polarización entre los efectos que generan la deducción del régimen común y las deducciones del régimen foral. Esta diferencia no solo recae en los importes de los porcentajes de deducción,

también por la inclusión de otros aspectos que pueden ayudar implícitamente a mejorar las sinergias en las actividades de I+D+i, como serían la deducción adicional en caso de gastos para la externalización de servicios a universidades y otras entidades dedicadas a la investigación o la deducción para incentivar la participación indirecta en proyectos de I+D+i. Por ello, una posible propuesta sería exportar dichas facilidades no solo por el beneficio fiscal, sino también por el enriquecimiento social que aportaría.

Por último, es importante remarcar las posibilidades que las AIE pueden aportar al sector del I+D+i. Como ya se ha comentado, esta figura puede generar importantes beneficios fiscales, pero también de estructura, permitiendo que sociedades pequeñas, las cuales son las que realizan menos actividad de I+D+i puedan agruparse para tratar de realizar de dicha actividad y beneficiarse de los incentivos que existen a su alrededor.

Aun con todo lo anterior, debe remarcarse el papel trascendental que juega esta deducción al incentivar una actividad que permite la mejora continua de la sociedad.

10.- Bibliografía

AIREF (2020). Spending Review 2019/2020: Beneficios fiscales, Deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades.

AIREF (2020). Beneficio fiscal: deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades. Disponible en: https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/I+D/BF_IDi.pdf [Fecha de la última consulta: 8 de junio de 2021].

ALONSO, F. (2010). Fiscalidad de la I+D+i: tratamiento de los gastos en el impuesto sobre sociedades. La Coruña: Netbiblio.

BONET, J. Y PLA, L. (2019). Sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de enero y 22 de marzo de 2018, dictadas en los recursos núm. 351/2013 y 217/2013. Deducción por actividades de investigación y desarrollo en el sector textil. Madrid: La Ley.

CHIRSTENSEN, C. (2016). The Innovator's Dilemma: When New Technologies Cause Great Firms to Fail. Cambridge: Harvard University press.

FECYT (2020). Gastos en I+D en España. 2008-2019. Disponible en: <https://icono.fecyt.es/principales-indicadores/gasto-en-id> [Fecha de última consulta: 16 de mayo de 2021].

FECYT (2018). Gastos en I+D en Europa. Disponible en: <https://icono.fecyt.es/principales-indicadores/gasto-en-id> [Fecha de última consulta: 16 de mayo de 2021].

GIL, E. (2017). Los incentivos fiscales a la I+D+i. Valencia: Tirant lo Blanch.

GIMÉNEZ-REYNA, R. Y ZUNZUNEGUI, A. (2019). Las AIEs y la imputación de deducciones a sus inversores (contestaciones vinculantes V1481-18 y V1824-18), en TEJADA, R. Y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coord.). 2019 Práctica Fiscal para Abogados. Madrid: La Ley.

GONZÁLEZ, J. (2011). Financiación de la I+D+i. Incentivos públicos para la innovación tecnológica empresarial. La Coruña: Netbiblio, pp. 183-187.

MINECO (2019). Informes motivados para deducciones fiscales por actividades de I+D+I, y para bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social del personal que se dedica, en exclusiva, a dichas actividades.

OECD (2020). OECD R&D tax incentives database, 2020 edition. Disponible en: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf> [Fecha de última consulta: 10 de junio de 2021].

OECD (2015). Frascati Manual 2015: *Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, Paris: OECD Publishing.

RAE. Diccionario de la lengua española. Disponible en: <https://www.rae.es/> [Fecha de última consulta: 5 de abril de 2021].

RIVAS, C. (2008). “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”. *Crónica Tributaria*, núm. 127/2008, pp. 131-156.

STIGLITZ, J. (2016). *La economía del sector público*. Barcelona: Antoni Bosch.

STOCKFLETH, C. (2016). *La deducción por I+D+i*. Madrid: AEDAF.

11.- Jurisprudencia y doctrina administrativa empleada

Jurisprudencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2008, C-248/2006.

Tribunal Supremo. Sentencia 552/2021, de 23 de abril de 2021.

Tribunal Supremo. Sentencia 289/2017, de 2 de febrero de 2017.

Tribunal Supremo. Sentencia 73/2014, de 12 enero de 2014.

Tribunal Supremo. Sentencia 6022/2013, de 5 de diciembre de 2013.

Tribunal Supremo. Sentencia 215/2013, de 20 de mayo de 2013.

Tribunal Supremo. Sentencia 5964/2011, de 8 de septiembre de 2011.

Audiencia Nacional. Sentencia 351/2013, de 22 de marzo de 2018.

Audiencia Nacional. Sentencia 217/2013, de 31 de enero de 2018.

Audiencia Nacional. Sentencia 183/2009, de 22 de abril de 2012.

Dirección General de Tributos (DGT)

Consulta Vinculante de 17 de septiembre de 2020, V2822-20.

Consulta Vinculante de 22 de junio de 2018, V1824-18.

Consulta Vinculante de 19 de diciembre de 2017, V3252-17.

Consulta Vinculante de 24 de enero de 2017, V3252-17

Consulta Vinculante de 11 de noviembre de 2016, V4897-16.

Consulta Vinculante de 21 de julio de 2016, V3477-16.

Consulta Vinculante de 13 de julio de 2016, V3281-16.

Consulta Vinculante de 23 de junio de 2016, V2920-16.

Consulta Vinculante de 29 de marzo 2016, V1284-16.

Consulta Vinculante de 21 de octubre de 2015, V3203-15.

Consulta Vinculante de 14 de octubre de 2015, V3073-15.

Consulta Vinculante de 8 de octubre de 2015, V2979-15.

Consulta Vinculante de 14 de enero de 2015, V0081-15.

Consulta Vinculante de 20 de marzo de 2014, V0778-14.

Consulta Vinculante de 20 de febrero de 2014, V0463-14.

Consulta Vinculante de 7 de junio de 2013, V1892-13.

Consulta Vinculante de 27 de mayo de 2013, V1714-13.

Consulta Vinculante de 18 de mayo de 2010 V1044-10.

Consulta Vinculante de 8 de febrero de 2007, V0237-07.

Consulta Vinculante de 4 de febrero de 2005, V0146-05.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

Resolución de 28 de mayo de 2013 por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)

Resolución 02422/2019, de 21 de julio de 2020.

Resolución 7906/2015, de 9 de abril de 2019.

Resolución 776/2015, 16 de enero de 2018.

Resolución 1458/2006, 29 de mayo de 2008.