

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-15-025-5

ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (3.^a edición) “LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL” (2.^a parte)

Coordinación: *Cristina García-Herrera Blanco*
Instituto de Estudios Fiscales

DOC. n.º 10/2015



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Los incentivos fiscales a la I+D+i a la luz de la reforma tributaria: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y el régimen del *patent box*

ELIZABETH GIL GARCÍA
(Universidad de Alicante)

1. INTRODUCCIÓN

Es bien conocido el interés de los Estados modernos en fomentar el desarrollo y la generación de propiedad industrial e intelectual, así como de implementar nuevas tecnologías a fin de contribuir al progreso y bienestar sociales. El artículo 179.1 TFUE establece el interés común en la promoción de la investigación científica, el desarrollo experimental y la innovación tecnológica (en adelante I+D+i) al señalar que “la Unión tendrá por objetivo fortalecer sus bases científicas y tecnológicas, mediante la realización de un espacio europeo de investigación en el que los investigadores, los conocimientos científicos y las tecnologías circulen libremente, y favorecer el desarrollo de su competitividad, incluida la de su industria, así como fomentar las acciones de investigación que se consideren necesarias...”.

Por ello, en la agenda de la Unión Europea (en adelante UE) las políticas de I+D+i han ocupado un destacado lugar, pues se consideran como una de las claves para la creación de empleo y el crecimiento a largo plazo, la mejora de la competitividad y la productividad, así como para atender los retos internacionales. Concretamente, la nueva política de *Investigación y Desarrollo* de la UE tiene como meta para el año 2020 que el 3 por 100 de su PIB sea invertido en I+D+i.

En este sentido, el sistema fiscal es visto no sólo como el medio para allegar recursos a la Hacienda Pública, sino también como la vía para influir en determinados comportamientos y alcanzar diferentes objetivos. En concreto, los Estados pueden crear medidas especiales para atraer a sus territorios ciertos negocios y actividades.

Los incentivos fiscales son una de esas opciones que los gobiernos tienen para promover la I+D+i. El mercado por sí mismo no produce el adecuado nivel de I+D+i, por lo que la intervención del gobierno deviene necesaria; de otro modo, la inversión en este tipo de actividades no resultará atractiva para el sector empresarial. Se puede decir que los incentivos fiscales son implementados para hacer la innovación más económica, ya que, normalmente, los resultados de la inversión en I+D+i van a suponer más beneficios para la colectividad que para el inversor, provocando que las empresas no inviertan tanto en I+D+i como la sociedad desearía.

Un incentivo fiscal debe entenderse como una medida que modifica el habitual régimen fiscal aplicable con el fin de promocionar ciertas actividades del obligado tributario¹. De manera que haciendo uso de la función regulatoria o extrafiscal del sistema tributario, podemos incentivar a las empresas a invertir en I+D+i, contribuyendo así al crecimiento económico.

2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 35 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) contiene una deducción aplicable tanto a las

¹ ZALASINSKI, A.: “General Report-Tax aspects of Research and Development within the European Union”, en NYKIEL, W., y ZALASINSKI, A. (eds.): *Tax aspects of Research and Development within the European Union*, LEX, Wolters Kluwer business, 2014, pág. 60.

actividades de I+D como a la innovación tecnológica². Estamos hablando de una deducción en la cuota (*tax credit*), lo que permite deducir un porcentaje específico de los gastos de I+D+i de la cuota íntegra.

Este precepto empieza definiendo la investigación como la indagación original planificada para descubrir nuevos conocimientos científicos y tecnológicos, así como para lograr una mayor comprensión en el ámbito de la ciencia y la tecnología (en adelante CyT); y, el desarrollo como la aplicación de los resultados de la investigación para crear nuevos productos y procesos, o mejorar sustancialmente los ya existentes [art. 35.1 a) TRLIS]. La innovación tecnológica es definida, en el artículo 35.2 a) TRLIS, como la actividad cuyo resultado supone un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos y procesos, o mejora sustancial de los existentes. Junto a estas definiciones, el artículo 35.3 TRLIS excluye determinadas actividades del concepto de I+D+i como la exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

De todo lo anterior vemos que tanto en las actividades de I+D como en las de innovación tecnológica es preciso que se produzca una mejora tecnológica o científica significativa; sin embargo, mientras que en la I+D no es preciso que se obtenga resultado alguno, tal extremo si se requiere para las actividades de innovación. Además, se requiere novedad objetiva para las primeras y novedad subjetiva para las segundas. La Dirección General de Tributos apunta, en su consulta vinculante de 27 de febrero de 2001, que la existencia de novedad subjetiva en la actividad de innovación significa que “el nuevo producto o proceso lo sea desde el punto de vista del sujeto pasivo aun cuando los mismos existan en el mercado pues en caso contrario, de tratarse de una nueva creación objetiva, dicha actividad podría considerarse como actividad de investigación y desarrollo” (V0008-01). No constituirá innovación tecnológica en ningún caso los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, ni las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes; ni tampoco la planificación y realización de la actividad productiva, ni la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción (V0071-01, 27 de noviembre de 2001).

El concepto que el TRLIS da a las actividades de I+D+i sigue la línea de las definiciones establecidas en los manuales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), comúnmente conocidos como “Familia Frascati”³. La importancia de este tipo de manuales no es baladí, pues se hace necesaria la existencia de un consenso acerca de qué debe entenderse por I+D+i. Su relevancia radica en que los incentivos fiscales concedidos por cada uno de los países se haga a actividades que de forma unánime puedan considerarse I+D+i. Precisamente, las dificultades de establecer el marco conceptual de la I+D+i no contribuye a que las empresas inviertan en este tipo de actividades, pues ante la falta de definiciones unánimes se encuentran en un ámbito de inseguridad jurídica a la hora de determinar qué es un proyecto de investigación, de desarrollo o de innovación y cómo diferenciarlo de otro tipo de actividades científicas y tecnológicas, que quedan fuera del ámbito de protección de la I+D+i.

Por lo general, los países de nuestro entorno han optado por tomar como referencia las definiciones establecidas en los manuales de la OCDE; no obstante, dada la pluralidad de instrumentos⁴, a pesar de existir cierto consenso, no hay unanimidad absoluta sobre el concepto de I+D+i a efectos fiscales. El Código belga de los Impuestos sobre la Renta de 1992 (*Code des Impôts sur les Revenus, CIR 92*) liga la definición de I+D al medio ambiente, pues califica como actividades de I+D a aquellas que promuevan la generación de nuevos productos y tecnologías innovadoras que respeten el medio ambiente [art. 69, pf. 1.2 b)]. La Ley alemana sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (*Einkommensteuergesetz, EStG*) señala que son activos dedicados a la I+D aquellos cuyo uso está destinado a la obtención de nuevos conocimientos científicos y técnicos o experiencias de carácter general (investigación básica, *grundlagenforschung*), al desarrollo de nuevos productos o procesos de producción, incluyendo las mejoras o cambios esenciales que en éstos se desarrollen⁵. En el caso de Australia, la I+D se define como actividades sistemáticas, experimentales y de investigación que implican innovación o altos niveles de riesgo tecnológico y que son llevadas a cabo con el propósito de

² Esta deducción sigue siendo recogida por el artículo 35 en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* (núm. 108-1) de 6 de agosto de 2014.

³ *Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental - Manual de Frascati*, 6.ª ed. (OCDE, 2002) y *Guía para la Recogida e Interpretación de Datos sobre Innovación - Manual de Oslo*, 3.ª ed. (OCDE, 2005), entre otros.

⁴ Por ejemplo, la *Recomendación relativa a la normalización internacional de las estadísticas de ciencia y tecnología* de la UNESCO (1978).

⁵ Sec. 51(1) Nr. 2 lit. u) *EStG*.

adquirir nuevos conocimientos y/o crear nuevos o mejorados materiales, productos, servicios o procesos, así como otras actividades llevadas a cabo con un objetivo directamente relacionado con la realización de las primeras⁶.

En relación a las actividades de I+D, resulta destacable que en la era de la economía digital no exista una inclusión completa del *software*. En la normativa fiscal española únicamente se hace referencia como parte de la I+D a la concepción de *software* avanzado que suponga un progreso científico o tecnológico significativo a través de nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos y lenguajes nuevos; dejando fuera a las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del *software* o sus actualizaciones menores (art. 35.1 TRLIS). La ley holandesa, de forma similar, incluye el *software* o partes del mismo, exceptuando las actividades de mantenimiento o mejora, así como la construcción de equipamiento o *software* para la práctica⁷. Por su parte, Bélgica incluye, en su Real Decreto de Ejecución del Código de los Impuestos sobre la Renta (*Arrête Royal d'Exécution du Code des Impôts sur les Revenus*), el desarrollo de un *software* que implique un avance científico y tecnológico en las actividades calificadas como I+D, así como la construcción, el desarrollo y las pruebas de un prototipo. Mientras tanto, países como Brasil (REPES), China, Ecuador o Turquía conceden un tratamiento preferencial al *software*, al ofrecer incentivos fiscales específicos para su desarrollo.

El desarrollo de actividades de I+D da derecho, en base al artículo 35.1 TRLIS, a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de los gastos generados por este tipo de actividades en el período impositivo de que se trate. Asimismo, se ha de tener en cuenta que si tales gastos superan la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores, la deducción será del 42 por 100 sobre ese exceso. Habiendo una deducción adicional del 17 por 100 de los gastos del personal investigador cualificado adscritos a actividades de I+D. Por último, será deducible el 8 por 100 de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, salvo inmuebles y terrenos, que estén afectos a actividades de I+D.

Para evitar que los incentivos financien una I+D que igualmente habría sido llevada a cabo, es recomendable hacer uso de incentivos basados en el incremento en lugar de en el volumen⁸. La deducción en cuota del 25 por 100 de los gastos en I+D está basada en el volumen o en la cantidad total de gastos destinados a I+D en un determinado período impositivo; evidentemente, esta deducción cubre el gasto (o parte del mismo) realizado en I+D, pero no está contribuyendo a la generación de I+D nueva o adicional. Sin embargo, la regla suplementaria de aplicar el 42 por 100 sobre el exceso de gastos se aproxima a un incentivo basado en el incremento; pues, cabe entender ese aumento del gasto como un incremento en la producción de I+D. Hasta diciembre de 2013, Estados Unidos contemplaba una deducción del 20 por 100 de los gastos en I+D, siempre y cuando éstos superaran una cuantía básica determinada en función de un porcentaje fijo sobre la media anual de los ingresos brutos del contribuyente durante los tres años anteriores⁹.

En relación con quien se beneficia de la deducción, hay que tener presente que la concesión de una deducción sobre los gastos del personal puede reducir el coste salarial para las empresas, pero también podría conducir a salarios más elevados para el personal investigador, lo que no resulta en una mayor actividad de I+D+i como se pretende¹⁰. En Holanda los empresarios pueden aplicarse una reducción del 35 por 100 (38 por 100 en 2013) respecto de los salarios, hasta un máximo de 250.000€ (200.000€ en 2013), pagados a personal adscrito a actividades de I+D. Esa reducción incrementa hasta un 50 por 100 en el caso de empresas *start-ups* que desarrollan productos tecnológicos¹¹.

La inclusión incompleta del *software* en el concepto de I+D, tiene efectos en el momento de aplicar la deducción del artículo 35.1 TRLIS; en concreto, habrá que reclasificar los gastos a fin de obtener el incentivo. Es decir, habrá que excluir los gastos relativos a las actividades de mantenimiento del *software*, aislando únicamente aquellas partes que se consideren *software* avanzado y que al tener cabida en la definición de I+D se beneficiarán de la deducción.

⁶ ABDELLATIF, M.: "Looking for Efficient Tax Incentives to Stimulate Research and Development and Economic Growth", *New Zealand journal of taxation and policy*, vol. 15, núm. 2, Wellington, 2009, págs. 147-148.

⁷ IBFD (e-book): *Tax treatment of research and development expenses*, ed. Comisión Europea, Bruselas, 2004, pág. 176.

⁸ BROKELIND, C., y HANSSON, Å.: "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden", *World Tax Journal*, vol. 6, Issue 2, junio 2014, pág. 177.

⁹ RIENSTRA, J. G.: "United States - Corporate Taxation" (sec. 1), *Country Surveys IBFD* (acceso 10 de septiembre de 2014).

¹⁰ BROKELIND, C., y HANSSON, Å.: "Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden", ob. cit., pág. 178.

¹¹ SCHELLEKENS, M.: "Netherlands-Corporate Taxation", *Country Surveys IBFD* (acceso 20 de agosto de 2014).

Por otro lado, la realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción del 12 por 100 sobre los gastos efectuados en el período impositivo en cuestión (art. 35.2 TRLIS). La legislación española confiere un mejor tratamiento fiscal a las actividades de I+D¹²; tendencia extendida en la mayoría de países de nuestro entorno que, por lo general, conceden incentivos referidos a gastos de I+D. En Francia desde enero de 2013 convive, con la tradicional deducción a la I+D, una deducción a la innovación tecnológica. Este nuevo incentivo, solamente aplicable a las PYMES, permite deducir el 20 por 100 de los gastos con un límite de 400.000€; mientras que la segunda el 30 por 100 de los gastos relacionados con operaciones de I+D hasta un máximo de 100 millones de euros y el 5 por 100 para el exceso, dadas determinadas condiciones¹³.

Conviene recordar que para poder aplicar tanto una como otra deducción existe un requisito territorial, pues los citados gastos en I+D+i han de corresponderse a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. El legislador español, consciente de las dificultades de calificar un proyecto como de I+D o una actividad como innovadora, ofrece tres mecanismos para garantizar la seguridad jurídica: a) informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación (ahora Ministerio de Economía y Competitividad) que califique determinadas actividades como de I+D+i, teniendo carácter vinculante para la Administración tributaria; b) consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, y c) la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+i (art. 35.4 TRLIS).

Esta doble deducción contenida en el artículo 35 TRLIS supone un incentivo directo a la I+D+i, a diferencia, por ejemplo, de la libre amortización de elementos de inmovilizado material e intangible afectos a actividades de I+D+i del artículo 12.3 TRLIS que también incentiva este tipo de actividades pero de manera indirecta. Lo mismo ocurre, por ejemplo, en Dinamarca, que permite amortizar en un período de siete años el coste de adquisición de *know-how*, patentes, *copyrights*, diseños o modelos, marcas y otros derechos similares a través del método de amortización lineal¹⁴, constituyendo una medida indirecta para la adquisición de este tipo de intangibles.

Asimismo, se trata de un incentivo a la actividad (*input incentive*); esto es, cubre el gasto realizado en I+D+i y suele incluir el coste incurrido durante todas las fases¹⁵. Cuando hablamos de incentivos a la actividad, nos situamos en el momento de la creación del activo. El interés del Derecho Financiero y Tributario en esta fase radica en la necesidad de financiación que tienen las empresas para invertir en I+D+i; constituyendo este incentivo una modalidad indirecta de financiación en contraposición con las subvenciones.

3. EL RÉGIMEN DEL *PATENT BOX*

El régimen del *patent box* se introduce en 2007 como una reducción en la base imponible (*tax allowance*) de las rentas procedentes de determinados intangibles (art. 23 TRLIS)¹⁶. Desde septiembre de 2013, su diseño ha sido modificado por la Ley de emprendedores¹⁷, señalando que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso, de explotación o de transmisión de determinados derechos de propiedad industrial se integran en la base imponible en un 40 por 100 de su importe. El cambio de diseño respecto a la regulación anterior a septiembre de 2013 es bastante significativo, puesto que iba referido a los ingresos procedentes solamente de la cesión del derecho de uso o de explotación y se integraba en la base imponible el 50 por 100 de su importe¹⁸.

¹² GONZÁLEZ SABATER, J.: *Financiación de la I+D+i. Incentivos públicos para la innovación tecnológica empresarial*, Netbiblo, 2011, pág. 83.

¹³ GAOUA, N.: "France-Corporate Taxation", *Country Surveys IBFD* (acceso 20 de agosto de 2014).

¹⁴ AMBAGTSHEER-PAKARINEN, L.: "Denmark-Corporate Taxation", *Country Surveys IBFD* (acceso 19 de agosto de 2014).

¹⁵ ZALASINSKI, A.: "General Report-Tax aspects of Research and Development within the European Union", ob. cit., pág. 60.

¹⁶ El régimen del *patent box* es introducido, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE núm. 160, de 5 de julio de 2007). Esta reducción sigue siendo recogida por el artículo 23 en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* (núm. 108-1) de 6 de agosto de 2014.

¹⁷ Artículo 26 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE número 233, de 28 septiembre de 2013).

¹⁸ Esta regulación se seguirá aplicando para las cesiones de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad al 29 de septiembre de 2013 [disposición final 13 e)].

Dos de las cuestiones que nos planteamos al diseñar un régimen de *patent box* es quién puede optar a este régimen y qué intangibles se benefician del mismo. Para poder aplicarse la reducción del artículo 23 TRLIS, hay que cumplir las condiciones en él establecidas. En primer lugar, la entidad cedente ha de haber creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por 100 de su coste. En segundo lugar, es necesario que el cesionario, no residente en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica. También se requiere que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión; y que si en el mismo contrato de cesión se incluyen prestaciones accesorias de servicios, la contraprestación a los mismos se diferencia claramente.

La segunda de las cuestiones se refiere a la identificación de los derechos de propiedad industrial que van a beneficiarse del régimen. En algunos casos se optará por limitarlo a patentes (y quizás *know-how*), fórmulas, procesos, planos y modelos; y, en otros casos se ampliará también a las marcas, diseños, nombres de dominio, modelos, *software copyrights*. El régimen español solamente incluye las rentas procedentes de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; excluyendo expresamente las marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, derechos de imagen, programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos (art. 23.5 TRLIS).

En Bélgica, por ejemplo, el *patent box* (*déduction pour revenus de brevets*), que también se configura como una reducción en la base imponible, se refiere a nuevas patentes que no han dado lugar a la venta de bienes o servicios patentados por la firma o un licenciataria antes de enero de 2007¹⁹. El *patent box* inglés cubre las patentes, la regulación de la protección de datos (referido a la “exclusividad de los datos”), derechos de protección de variedades vegetales y certificados complementarios de protección; excluyendo otras formas habituales de propiedad industrial como las marcas, *copyright*, *know-how* y los derechos de protección de los diseños²⁰. Y, en el caso de Portugal, se aplica una exención del 50 por 100 sobre la renta bruta derivada de la cesión o el uso temporal de patentes y diseños registrados a partir de enero de 2014 (momento a partir del cual este incentivo resulta aplicable)²¹. En cambio, el régimen de propiedad industrial de Luxemburgo es más amplio, pues incluye *software copyrights*, patentes, marcas, nombres de dominio, diseños y modelos adquiridos o desarrollados después del 31 de diciembre de 2007²².

El *patent box* español no contiene ninguna restricción o límite de naturaleza temporal para poder beneficiarse del mismo —a diferencia del belga, inglés, portugués y luxemburgués, como acabamos de ver—. Lo único que habrá que tener en cuenta es que, por ejemplo, la cesión por unos laboratorios farmacéuticos del derecho de uso de una patente a una empresa para su comercialización realizada en julio de 2013, supone la integración en la base imponible de un 50 por 100 de los ingresos, en vez del 40 por 100 de las rentas dado que se aplica la regulación anterior a la Ley de emprendedores.

Esta reducción del artículo 23 TRLIS constituye un incentivo fiscal directo, es decir, al igual que la deducción del artículo 35 TRLIS está fomentando la generación de I+D+i directamente. Son medidas introducidas para tal fin, a diferencia de los aplazamientos fiscales. Por ejemplo, en Ecuador se permite amortizar los gastos de I+D en un período de cinco años y depreciar derechos de propiedad industrial como patentes, *copyrights*, fórmulas, procesos, diseños, *know-how*, marcas, etc., en un período de quince años²³. Esta posibilidad puede verse como una forma indirecta de incentivar la I+D+i.

Si antes hablábamos de un incentivo sobre el coste de la I+D+i, aquí hablamos de un incentivo al resultado (*output incentive*); es decir, se aplica en la fase siguiente, en el momento de comercializar los resultados creados durante el proceso de I+D+i²⁴, *verbigracia* una invención patentable. El Derecho Financiero y Tributario también se interesa en esta fase dado que los resultados de la I+D+i pueden convertirse en un activo intangible o derecho de propiedad industrial susceptible de generar

¹⁹ OFFERMANN, R., y MICHEL, B.: “Belgium - Corporate Taxation”, *Country Surveys IBFD* (acceso 18 de agosto de 2014).

²⁰ OBUOFORIBO, B. R.: “The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules”, *European Taxation*, vol. 53, Issue 10, octubre 2013, pág. 484.

²¹ OLIVEIRA BRAGA, T.: “Portugal - Corporate Taxation”, *Country Surveys IBFD* (acceso 28 de agosto de 2014).

²² ALEXANDRE, L., y otros: “Luxembourg - Corporate Taxation” (sec. 1.), *Country Surveys IBFD* (acceso 9 de septiembre de 2014).

²³ GUERRA, G.: “Ecuador - Corporate Taxation”, *Country Surveys IBFD* (acceso 19 de agosto de 2014).

²⁴ ZALASINSKI, A.: “General Report - Tax aspects of Research and Development within the European Union”, *ob. cit.*, pág. 60.

beneficios y, por ende, de ser objeto de gravamen. Este incentivo resulta positivo en el sentido de que solamente se aplica respecto de inversiones en I+D+i que obtuvieron resultados exitosos. Esta reducción conlleva algunas consecuencias negativas como la deslocalización de actividades económicas, la intensificación de la competencia fiscal o la pérdida de ingresos que conlleva; por ejemplo, en el *patent box* belga solamente tributa el 20 por 100 de las rentas derivadas de patentes, reduciendo el tipo de gravamen de un 34 por 100 hasta un 6,8 por 100²⁵.

Este tratamiento privilegiado que reciben determinadas rentas supone un desvío de las ordinarias normas de imposición corporativa. Sin embargo, no se puede decir que esta ventaja sea selectiva, pues está abierta a cualquier contribuyente sujeto al impuesto sobre sociedades en España que desarrolle intangibles, independientemente del tamaño, la estructura legal o el sector en el cual opere. Por ende, y así lo consideró la Comisión Europea, el régimen español del *patent box* no es una medida selectiva constitutiva de ayuda de estado del artículo 107.1 TFUE²⁶.

4. VALORACIÓN DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN MATERIA DE INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i

La reforma tributaria pivota sobre tres objetivos bien marcados. En primer lugar y dada la coyuntura económica, es imprescindible crear empleo, reduciendo la fiscalidad para las rentas del trabajo y reforzando la competitividad. En segundo lugar, pretende dinamizar el crecimiento, modernizando el sistema tributario para favorecer el ahorro y la inversión. Por último, alcanzar un sistema tributario más equitativo, lo que, a grandes rasgos, se traduce en una mayor rebaja para las rentas medias y bajas, beneficios sociales para familias con hijos y/o con personas con discapacidad y nuevas medidas para la lucha contra el fraude, así como dar un impulso al mecenazgo.

La Comisión de Expertos para la reforma tributaria señalaba en su *Informe* la recomendación de los organismos internacionales de reconsiderar la deducción por actividades de I+D+i, dada la significativa reducción de la tributación efectiva y la no justificación de su coste fiscal; proponiendo su supresión ante la solicitud de la Comisión Europea de evaluar la misma²⁷. El *Informe* no hacía ninguna referencia al régimen del *patent box*, a pesar de las consecuencias negativas que de él se derivan (v. gr. deslocalización de actividades económicas, abuso del derecho, baja tributación, etc.). La mencionada “reconsideración” y “evaluación” pasa por identificar el mejor diseño posible para los incentivos fiscales a la I+D+i en términos de eficacia, eficiencia, equidad y economía.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades no plantea ningún cambio significativo en la regulación de la deducción por actividades de I+D+i. Dadas las dificultades que encuentran las empresas para identificar un determinado proyecto como de I+D+i, era una oportunidad para aportar una mayor concreción y claridad a este concepto; y es que uno de los motivos de la falta de eficiencia de los incentivos está en la poca precisión de la definición de I+D+i. Para ello, es necesario una mejora del concepto que permita a las empresas distinguir entre proyectos y actividades de I+D+i de otros de naturaleza similar, así como tener la certeza de que ese proyecto será merecedor de la deducción del artículo 35 TRLIS; lo cual se consigue con un buen sistema de certificaciones de I+D+i.

Hay que tener en cuenta que mientras la inversión en innovación tecnológica es tradicionalmente medida con indicadores como el gasto en I+D, la base de ésta recae en una categoría más amplia denominada por la OCDE *knowledge-based capital* (en adelante *KBC*)²⁸. La misma comprende una gran variedad de activos intangibles que son generadores de beneficios futuros para las empresas (v. gr. capacitación del personal, *know-how*, bases de datos, *software*, diseños, marcas, etc.). En general, los *stocks* de I+D privada no representan más del 20-25 por 100 del total de *stocks* privados de *KBC*²⁹. Esta forma intangible de capital supone la mayor estructura de inversión empresarial y pieza clave en el crecimiento de las economías avanzadas.

²⁵ BROKELIND, C., y HANSSON, Å.: “Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden”, *ob. cit.*, pág. 178.

²⁶ Documento de la Comisión Europea “State aid N 480/2007 - Spain - The Reduction of Tax from Intangible Assets”, Bruselas, 13 de febrero de 2008, C(2008) 467 final.

²⁷ *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, febrero 2014, págs. 187, 208 y 211 (propuesta núm. 45).

²⁸ OECD: *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*, París, 2013, pág. 56.

²⁹ OECD: *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*, *ob. cit.*, pág. 23.

Puede resultar conveniente replantearse si el concepto de I+D+i debe ser sustituido por el de *KBC*, recayendo, en su caso, los incentivos fiscales sobre este segundo, que comprende, además de I+D+i, otros muchos activos intangibles cuya promoción puede resultar clave para el crecimiento económico. No obstante, este nuevo estándar recoge algunos activos no vinculados necesariamente con actividades de I+D+i como las marcas, los nombres de dominio o las listas de clientes. Países como Austria, China y Australia permiten depreciar este tipo de intangibles, por lo que están incentivando de forma indirecta su creación o adquisición aunque guarden poca relación con la I+D+i.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades tampoco plantea cambios en el régimen del *patent box* –quizás debido a su reciente modificación por la Ley de emprendedores–. A lo largo de este trabajo, se ha comentado que la concesión de beneficios fiscales es una modalidad de intervención gubernamental que busca elevar hasta un nivel satisfactorio la generación de I+D+i, pero también suponen ciertos efectos negativos. Éstos suelen ser peores cuando esa ayuda gubernamental se concede a actividades situadas en fases próximas a la comercialización del producto o servicio, por lo que la intensidad del incentivo debe ser inferior para actividades de desarrollo e innovación que para actividades de investigación científica³⁰. Esto es, los regímenes del *patent box* pueden resultar menos efectivos para promocionar la I+D+i que los llamados *input incentives*, debido a la forma en que algunos de sus elementos son diseñados. Por ejemplo, en relación con los intangibles elegibles del régimen, las marcas o nombres de dominio –incluidos por el *patent box* luxemburgués y excluidos expresamente por el español y el holandés– no tienen porque guardar una estrecha relación con la I+D+i.

En el sistema español, los incentivos directos analizados conviven con incentivos indirectos como las amortizaciones. De modo que nos encontramos con un panorama de la fiscalidad de la I+D+i muy amplio; en el sentido de que incentivaremos la I+D+i directa e indirectamente, pero también en la fase de creación (*input*) y en la de comercialización de los resultados (*output*). Esta sobreprotección de la I+D+i puede ser puesta en tela de juicio a la luz de varios principios del Derecho Financiero y Tributario. La existencia de incentivos a la actividad y al resultado puede motivar que el sujeto pasivo invierta en I+D+i y al mismo tiempo explote los derechos de propiedad industrial; pero también supone una significativa pérdida de ingresos públicos, corriendo el riesgo de que esa renta tenga una tributación muy baja o incluso no llegue nunca a tributar.

Dentro de las diferentes formas de incentivos a la I+D+i, algunos países recogen normas especiales que atienden las necesidades y mayores dificultades para invertir en I+D+i de las PYMES. Ni el artículo 23 ni 35 del TRLIS toman en consideración las características especiales de este tipo de empresas. Anteriormente, hemos visto como Francia cuenta con un incentivo específico para las PYMES al permitir que se deduzcan el 20 por 100 de los gastos en innovación tecnológica con un límite de 400.000€. También Portugal atiende a las particularidades de las PYMES en la deducción en cuota para inversiones relacionadas con I+D (SIFIDE II)³¹. Por otra parte, el *patent box* belga exige que la patente haya sido desarrollada o mejorada en un centro de investigación que constituya un departamento de la empresa³². Este requisito puede resultar muy restrictivo para las PYMES, ya que raramente tendrán un centro de investigación propio.

Igualmente, la reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades era una ocasión para valorar la inclusión, entre los incentivos a la I+D+i, de ventajas concretas para aquellas empresas concienciadas con el medio ambiente, por ejemplo, aquellas cuya actividad económica consiste en la producción de biocarburantes, realizando para ello fuertes inversiones en I+D+i. Debido al alto porcentaje de gases de efecto invernadero que emite a la atmósfera el sector del transporte por carretera, debemos apostar, cada vez más, por los biocarburantes y para incentivar su uso y consumo poner la fiscalidad, una vez más, al servicio de las políticas ambientales³³. La Directiva 2009/28/CE aboga porque los Estados miembros hagan un mayor uso de energías renovables, incluyendo los biocarburantes; dejando libertad a los Estados miembros para adoptar las medidas concretas que fomenten el uso de energías renovables³⁴. La Ley

³⁰ Comunicación de la Comisión relativa al marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación, DOUE núm. C 323/01, 30 diciembre 2006, apdo. 1.3.6.

³¹ OLIVEIRA BRAGA, T.: “Portugal-Corporate Taxation”, ob. cit.

³² OFFERMANN, R., y MICHEL, B.: “Belgium-Corporate Taxation”, ob. cit.

³³ GIL GARCÍA, E.: “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”, *Impuestos*, La Ley, número 1, enero 2014, pág. 32.

³⁴ Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. Con esta Directiva de 2009 se modifican y derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establecía una exención para los biocarburantes producidos en el marco de proyectos piloto de investigación³⁵ y un tipo de gravamen del 0 por 100 aplicable a los biocarburantes. Ahora bien, estos tipos impositivos especiales han quedado derogados desde enero de 2013³⁶. De modo que, en la actualidad, los biocarburantes tienen el mismo tipo de gravamen que la gasolina sin plomo y el diesel o gasóleo.

Por último, cabe hacer una breve referencia a la tributación del *software*, cuyo desarrollo suele resultar atractivo a un significativo número de empresas, siendo, además, una importante fuente de riqueza. El *patent box* español no lo incluye entre sus intangibles y el artículo 23.5 TRLIS expresamente excluye los programas informáticos. Tampoco la deducción del artículo 35 TRLIS lo incluye al completo, sino que únicamente tiene en cuenta aquel *software* considerado como avanzado. Dado su impacto económico y en el progreso técnico, parece conveniente plantearse su tratamiento fiscal. China, que dedica un 1,98 por 100 de su PIB a investigación y desarrollo (OCDE), contempla, bajo determinadas condiciones, una exención para el *software* en los dos primeros años y una reducción del 25 por 100 al 12,5 por 100 durante los tres años siguientes³⁷. También resulta llamativo el tratamiento fiscal que confiere Turquía a la I+D y al *software* en particular, pues establece que el *software* y las actividades de I+D de compañías establecidas en zonas tecnológicamente en vías de desarrollo establecidas por el Consejo de Ministros están exentas de tributación en el impuesto sobre sociedades hasta el 31 de diciembre de 2023; habiendo, además, una reducción en la base del 100 por 100 de los gastos anuales de I+D³⁸.

En conclusión, deviene esencial identificar la I+D+i merecedora de financiación pública por medio de un concepto claro y aportando seguridad jurídica a las empresas; y es que no se trata de ofrecer incentivos a todo tipo de I+D+i sino a aquella que resulte novedosa y que aporte una mejora o progreso científico-técnico. Valorando asimismo si en determinadas fases del proceso de I+D+i conviene incentivar la actividad y discriminar la renta, o si es posible plantear distintos tipos de incentivos según el momento, manteniendo un equilibrio justo entre el interés de fomentar la I+D+i y los principios básicos del Derecho Financiero y Tributario.

³⁵ En el marco del artículo 8.2 d) de la Directiva 92/81/CEE se autorizaba a los Estados a establecer, si así lo deseaban, exenciones totales o parciales del impuesto “en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables”. La Directiva 92/81/CEE no definía lo que era un *proyecto piloto*. Tal circunstancia permitió a los Estados miembros aplicar tal exención con gran amplitud de criterio.

³⁶ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, aparecen tributos ambientales estatales.

³⁷ MA, S. Q.: “China (People’s Rep.)-Corporate Taxation”, *Country Surveys IBFD* (acceso 18 de agosto de 2014).

³⁸ YALTI, B.: “Turkey - Corporate Taxation” (sec. 1.), *Country Surveys IBFD* (acceso 15 de agosto de 2014).