

TRATAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES DE I+D EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Gloria Cano

INSTITUTO DE BIOMECÁNICA DE VALENCIA

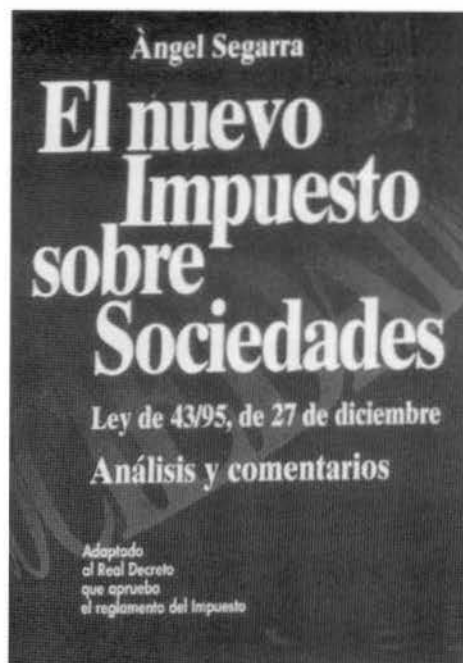
Sin pretender dar una lección magistral sobre el Impuesto de Sociedades, con la sola intención de dar a conocer a nuestros lectores un apartado concreto de las deducciones posibles de este impuesto directamente relacionadas con los servicios que este Centro puede ofrecerles y los beneficios que las empresas que los contraten pueden obtener en su declaración, exponemos a continuación un ejemplo que los verdaderos especialistas, sus asesores fiscales, les corroborarán o matizarán y, estamos seguros, aplicarán en los casos oportunos.

La incorporación en la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades (con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1996. Capítulo IV del Título V de la Ley del Impuesto de Sociedades) de las deducciones aplicables por realización de actividades de I+D, se justifica por la trascendencia que tiene para la economía en general que las empresas aumenten sus inversiones en activos intangibles, con el fin de lograr una mayor independencia tecnológica y aumentar la competitividad de nuestra economía.

1. Definición fiscal de las actividades de I+D

En primer lugar hay que concretar qué considera la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Con carácter general los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que realicen actividades de I+D tienen derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra que puede llegar a ser del cuarenta por cien de los gastos realizados en dicha actividad.



(LIS) como actividades de I+D.

La LIS considera como INVESTIGACIÓN toda indagación original y planificada, que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico.

Por actividades de DESARROLLO admite la ley la aplicación de los resultados de investigación realizada o de cualquier otro conocimiento científico para:

- la fabricación de nuevos materiales o productos;

- el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción;
- la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes; incluyéndose, además, el diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de productos.

Comparando el concepto legal con la definición de la I+D, el concepto de investigación comprende lo que sería



investigación básica mientras que el desarrollo se refiere a los aspectos de investigación aplicada y desarrollo. No obstante y ante la dificultad de delimitar las actividades que recoge esta definición, la LIS, en su artículo 33.3, al que les remitimos por su extensión, enumera las actividades que **NO SE CONSIDERAN COMO I+D**.

De la lectura de la LIS se desprende que:

- Las actividades de I+D requieren una cierta organización y planificación por parte de la empresa quedando excluidos los descubrimientos y mejoras casuales.
- No se exige que tengan un resultado necesariamente satisfactorio, se incentiva la mera realización de las actividades con independencia de que las mismas se traduzcan en valor económico para la empresa (es decir, aunque no se incremente su partida de inversiones inmateriales o materiales).

2. Requisitos de la deducción

2.1. Lugar de realización de las actividades

La ley exige que las actividades de I+D sean realizadas en España, prevaleciendo dónde y no quién realiza la actividad. No obstante las adquisiciones de materiales, equipos y suministros en general no importa dónde se realicen siempre que estén directamente relacionados con la actividad en España y se hayan aplicado efectivamente a su realización.

El objeto de la LIS es tanto fomentar el gasto en intangibles por parte de las empresas como que en España se desarrollen actividades de I+D

2.2. Actividades realizadas por encargo de terceros

La actividad de I+D puede ser llevada a cabo por el sujeto pasivo o encargarla a terceros, por sí solo o en colaboración con otras entidades

Cuando el sujeto pasivo no realice por sí mismo la actividad de I+D y la encargue a terceros tendrá derecho a la deducción por el importe de las cantidades pagadas, siempre que la actividad se efectúe en España, ya sea por sí solo o en colaboración con otras entidades. Las entidades que realizan las actividades por encargo de otros no tienen derecho a la deducción.

Para que estas actividades sean deducibles, tratándose de grupos de sociedades, debe existir un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifique el proyecto a realizar y se otorgue a la entidad que lo financia el derecho a la utilización de los resultados.

2.3. Individualización por proyectos

Como requisito formal, el artículo 33.4 de la LIS, exige que los gastos de actividades de I+D tienen que estar específicamente individualizados por proyectos, para dar

derecho al incentivo fiscal.

3. Base de la deducción

3.1. Distinción entre inversión y gasto

No debe confundirse la cuantía de los gastos realizados con la de las inversiones que la empresa pueda haber realizado en el inmovilizado que va a afectar a la actividad de I+D.

De acuerdo con el punto 2.3, el concepto de gasto en la LIS tiene un significado técnico contable preciso. La base de la deducción está compuesta por los gastos en I+D contabilizados de acuerdo con la norma de valoración 5º. A del Plan General de Contabilidad como tales, sin perjuicio de su activación como inmovilizado inmaterial o su cargo a resultados. Como gastos se incluyen las cuotas de amortización contabilizadas correspondientes a los elementos del inmovilizado material e inmaterial -cabe recordar que existe libertad de amortización o aceleración de la misma en caso de inmuebles- afectos a la realización de las actividades de I+D; es decir, la base de la deducción coincidirá con la suma total de gastos que aparecen en la cuenta del proyecto.

3.2. Tratamiento de las subvenciones

La base de la deducción deberá minorarse en el 65% de las subvenciones concedidas para el fomento y desarrollo de las actividades de I+D que se imputen como ingreso en el periodo impositivo.



Supuesto práctico

La Sociedad X inicia, en Enero y con una duración estimada de tres años, un proyecto para el desarrollo de un nuevo producto. Los responsables realizan la planificación del proyecto y calculan el presupuesto global que pueden dedicar a la ejecución del mismo. La sociedad decide firmar un convenio con un Centro de Investigación para el desarrollo de la fase inicial abonándole por su trabajo 2.000.000 de pta, durante el primer año y 4.000.000 de pta. el segundo año, colaborando en el mismo personal propio de la empresa. Además al inicio del proyecto se adquirió un equipo necesario para la investigación, con un coste de 3.000.000 de pta., (aplicando la posibilidad de libertad de amortización decide amortizarlo durante los 3 años de duración del proyecto). La empresa ha conseguido una subvención de un organismo público para la ejecución de este proyecto de acuerdo con las siguientes anualidades y conceptos. (Tabla 1)

En la aplicación como ingresos al ejercicio contable de la subvención percibida para inversiones ha de mantenerse el mismo criterio utilizado para la amortización del bien que se subvenciona.

Tabla 1: Importe de la subvención

1er año:	Gastos de personal	1.000.000.- pta
	Inversiones	1.500.000.- pta
	Servicios exteriores	1.000.000.- pta
2º año:	Gastos de personal	1.000.000.- pta
	Servicios exteriores	1.500.000.- pta

AÑO I

A 31 de Diciembre del primer año, la cuenta del proyecto presenta los datos de la Tabla 2.

Tabla 2: Cuenta de explotación (1er año)

A/ GASTOS	
Aprovisionamientos	500.000.- pta
Gastos de personal (Nóminas y S.S.)	4.300.000.- pta
Amortizaciones	1.000.000.- pta
Servicios exteriores	2.000.000.- pta
TOTAL GASTOS	7.800.000.- pta.
B/ INGRESOS POR SUBVENCIONES	
Subvenciones de explotación	2.000.000.- pta
Subvenciones de capital aplicadas al ejercicio	500.000.- pta
TOTAL INGRESOS	2.500.000.- pta

Cálculo de la deducción de la cuota íntegra

Para determinar el porcentaje a aplicar a la base de deducción hay que tener en cuenta que si los gastos de investigación y desarrollo en este periodo impositivo son mayores que la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores, se aplicará un 20% hasta la media y un 40% sobre el exceso, teniendo en cuenta que la suma de deducciones aplicables no puede superar el 35% de la cuota íntegra de cada periodo impositivo. (tabla 3)

(Suponemos que la empresa no ha realizado actividades de I+D hasta este ejercicio, por lo que se aplicaría el porcentaje máximo de deducción).

Tabla 3: Cálculo de la deducción

GASTOS	7.800.000.- pta
-INGRESOS (3.000.000 * 65 %)	-1.625.000.- pta
BASE DE DEDUCCIÓN	6.175.000.- pta
DEDUCCIÓN DE LA CUOTA INTEGRAL: (40% * 6.175.000)	2.470.000.- pta



Miscelánea

AÑO II

A 31 de Diciembre del segundo año, la cuenta del proyecto presenta los datos siguientes (Tabla 4)

Tabla 4: Cuenta de explotación (2º año)

A/ GASTOS	
Aprovisionamientos	900.000.- pta
Gastos de personal (Nóminas y S.S.)	5.600.000.- pta
Amortizaciones	1.000.000.- pta
Servicios exteriores	4.000.000.- pta
TOTAL GASTOS	11.500.000.- pta
B/ INGRESOS POR SUBVENCIONES	
Subvenciones de explotación	2.500.000.- pta
Subvenciones de capital aplicadas al ejercicio	500.000.- pta
TOTAL INGRESOS	3.000.000.- pta

Cálculo de la base de deducción

Tabla 5: Cálculo de la deducción (2º año)

GASTOS	11.500.000.- pta
- INGRESOS (3.000.000 * 65 %)	-1.950.000.- pta
BASE DE DEDUCCIÓN	9.550.000.- pta
DEDUCCIÓN	
DE LA CUOTA ÍNTEGRA: 20% * (6.175.000/2) + 40% *(9.550.000-3.087.500)=	
=617.500 + 2.585.000 =	3.202.500. pta

AÑO III

A 31 de Diciembre del tercer año obtenemos las siguientes cifras de la cuenta del proyecto. (tabla 6)

Tabla 6: Cuenta de explotación (3º año)

A/ GASTOS	
Aprovisionamientos	1.000.000.- pta
Gastos de personal (Nóminas y S.S.)	8.500.000.- pta
Amortizaciones	1.000.000.- pta
TOTAL GASTOS	10.500.000.- pta
B/ INGRESOS POR SUBVENCIONES	
Subvenciones de capital aplicadas al ejercicio	500.000.- pta

Cálculo de la base de deducción (tabla7)

Tabla 7: Cálculo de la deducción (3º año)

GASTOS:	10.500.000.- pta
- INGRESOS (500.000 * 65 %)	-325.000.- pta
BASE DE DEDUCCIÓN	9.175.000.- pta
DEDUCCIÓN	
DE LA CUOTA ÍNTEGRA: 20% * (6.175.000+9.550.000)/2 + 40% *(9.175.000-7.862.500)=1.572.500 + 525.000=	
	2.097.500. pta

Los gastos totales que la sociedad X ha sufragado a lo largo de este proyecto han ascendido a 29.800.000.- pta., a las que podemos deducir directamente las subvenciones recibidas por un total de 6.000.000.- pta. y las deducciones que se han aplicado a la cuota del impuesto -suponemos que la empresa no supera el límite anual- que ascienden, a lo largo de los tres años, a 7.770.000. pta., podemos concluir que el coste real de ejecución del proyecto ha supuesto para la empresa un 53,8 %, -16.030.000.- pta.- del importe inicialmente presupuestado.

Para la empresa es evidente que resulta rentable planificar las actuaciones que esté decidida a llevar a cabo de forma que pueda obtener el máximo beneficio de las actividades realizadas en I+D.

□