

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-006-2

ESTUDIO SOBRE LA ARTICULACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS *SPIN-OFF*

*Autores: Carlos María López Espadafor
María del Carmen Cámara Barroso*

Universidad de Jaén

DOC. n.º 2/2014



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.

ÍNDICE

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES
2. EL TRLIS Y LAS DEDUCCIONES FISCALES A LA I+D+I
3. ALGUNAS NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL
4. LAS *SPIN-OFF* ANTE LOS TRADICIONALES ESTÍMULOS A LA I+D+I
5. PROPUESTA DE UN NUEVO CAPÍTULO DENTRO DEL TÍTULO VII DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Vistas las repercusiones que la crisis económica está teniendo para España, acrecentadas en muchos casos por la falta de competitividad de nuestro tejido empresarial –compuesto esencialmente de pymes¹–, se viene haciendo necesario estimular la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en adelante, actividades de I+D+i) por desempeñar un papel fundamental para el aumento de la productividad y el crecimiento económico.

Tratando de ser optimistas, podríamos incluso llegar a ver una “oportunidad” en la pérdida de peso del sector industrial, en el sentido de entender que la crisis puede servir de empuje para modificar el modelo productivo español, reconduciéndolo hacia actividades más avanzadas desde un punto de vista tecnológico².

La situación actual ha evidenciado la importancia que la I+D+i tiene para la sostenibilidad de las empresas y la sociedad³. Ante esta coyuntura es innegable el papel que pueden jugar las actividades de I+D+i dentro de la economía española como motor para conseguir un aumento de la competitividad de nuestro tejido productivo; impulso que, siendo difícil de conseguir al ritmo deseado en el actual contexto económico, se hace necesario para la superación de la crisis financiera que atravesamos.

Es innegable que aquellas empresas que sean “valientes” y “arriesguen” tendrán una ventaja competitiva sostenible sobre aquellas otras que no lo hagan, lo que les permitirá estar mejor posicionadas para afrontar nuevos retos empresariales, adaptándose de forma dinámica a las nuevas necesidades de los mercados nacionales e internacionales.

Sin embargo, aunque, como veremos a continuación, es evidente la importancia del papel que ha jugado el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, mediante la instauración de diferentes incentivos fiscales para impulsar la realización de estas actividades, a día de hoy, se sigue haciendo difícil para la pyme española la inversión en actividades de I+D+i⁴.

En el epígrafe siguiente, una vez constatada la importancia del establecimiento de incentivos fiscales para la promoción de la realización de actividades de I+D+i, trataremos de comprobar si los beneficios fiscales ofrecidos en el TRLIS representan, en su configuración actual, un instrumento eficaz

¹ De los datos ofrecidos por la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa en marzo de 2013 (www.ipyme.org) se deduce que de las 3.195.210 empresas que existían en España el 1 de enero de 2012 –según el Directorio Central de Empresas (DIRCE)–: el 55,18 por ciento eran empresas sin asalariados; el 40,27 por ciento tenía entre 1 y 9 asalariados; y solo el 0,12 por ciento poseía 250 o más asalariados. En consecuencia, casi la totalidad del conjunto empresarial español, esto es, el 99,88 por ciento (3.191.416 unidades productivas) estaba constituido por pymes. La distribución de las empresas españolas según los grandes sectores de producción (excluida la agricultura y la pesca) responde a la siguiente clasificación: el 6,70 por ciento son empresas cuya actividad principal se desarrolla en el sector de la industria; el 14,48 por ciento lo hace en el de la construcción; el 24,18 por ciento en el del comercio; y el 54,64 por ciento ejerce su actividad dentro del sector resto de servicios. Atendiendo a la distribución de las empresas según su forma jurídica, de las 3.195.210 unidades productivas existentes, 1.655.619 empresas estaban constituidas como personas físicas, significando el 51,82 por ciento. Le seguían las empresas inscritas como sociedad limitada, con un total de 1.121.528 empresas y cuyo peso era del 35,10 por ciento. En tercera posición se encontraban las empresas constituidas como comunidad de bienes, con el 3,56 por ciento del total (113.594 empresas). Ya en su momento, el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, señaló, en su Exposición de Motivos, que dentro del tejido empresarial español «destacan por su importancia cuantitativa y cualitativa las pymes y los autónomos».

² La Exposición de Motivos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización, señala que, para invertir la situación que está atravesando la economía española, «es necesario un cambio de mentalidad en el que la sociedad valore más la actividad emprendedora y la asunción de riesgos».

³ A propósito de esta afirmación, a nivel europeo, el Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión de 6 de agosto de 2008 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías) señalaba en su considerando 57 que «las ayudas de investigación, desarrollo e innovación pueden contribuir a la reactivación del crecimiento, al fortalecimiento de la competitividad y al fomento del empleo».

⁴ De los datos ofrecidos por el Eurostat –*Statistical Office of the European Communities*– (<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>) se deduce que en 2011, para la media EU-28, el gasto en I+D fue del 2,02 por ciento del PIB. Para ese mismo año, como extremos, podemos destacar a Chipre, con un gasto en I+D del 0,48 por ciento del PIB, o a Finlandia, con un gasto en I+D del 3,78 por ciento del PIB. En España el porcentaje del gasto en I+D en términos del PIB fue, del 1,33 por ciento. Como podemos observar el esfuerzo en I+D del sector privado en España es inferior al de la media de los países de nuestro entorno con lo que, siguiendo a la Exposición de Motivos de la Ley 14/2013, «en un contexto de restricción presupuestaria como el actual, resulta esencial la creación de un marco adecuado que favorezca la inversión privada en este ámbito».

para el fomento de la realización de estas actividades frente a otras iniciativas públicas directas como pueden ser, por ejemplo, la concesión de subvenciones o de préstamos con tipos de interés ventajosos.

En particular, dentro del TRLIS, con la finalidad de estimular las actividades de I+D+i, se contemplan tres incentivos fiscales que desarrollaremos en el epígrafe siguiente: (i) en el artículo 11.2 se prevé la libertad de amortización para aquellos elementos del inmovilizado material o intangible afectos a actividades de I+D (excluidos los edificios)⁵ y para los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización); (ii) en el artículo 23 se recoge una reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (comúnmente conocido como *patent box* y que premia la generación de intangibles); y, por último, (iii) en el artículo 35, dentro del Capítulo IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del Título VI (deuda tributaria) se contempla una deducción en cuota por la realización de actividades de I+D+i⁶.

A continuación, en el tercer apartado haremos una breve referencia a los resultados de las actividades de I+D+i, esto es, a la propiedad industrial como una realidad económica sometida al sistema tributario.

Una vez analizadas las principales características de estos incentivos fiscales recogidos en el TRLIS y hechas algunas precisiones en torno al régimen fiscal de la propiedad industrial, ya en el cuarto epígrafe, razonaremos acerca de la adecuación del tratamiento fiscal dado a las *spin-off* (también conocidas como empresas de base tecnológica o basadas en el conocimiento), teniendo en cuenta el alto potencial científico y tecnológico que poseen.

En líneas generales podemos definir a las *spin-off* como aquellas empresas que se crean para la explotación de productos o servicios que requieren el uso de conocimientos desarrollados a partir de las actividades de I+D+i y que, en consecuencia, ofrecen a los investigadores la posibilidad de llevar a la práctica empresarial sus proyectos⁷.

En último lugar realizaremos algunas propuestas acerca de la posible creación de un régimen fiscal especial para las *spin-off* dentro de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, pues consideramos que la importancia y necesidad de desarrollo de la materia lo exige. Aunque es cierto que en España se ha dado un gran empuje a las *spin-off*, especialmente a través de la actuación sobre la legislación universitaria, impulsándose desde las universidades la creación de las mismas, este empuje no ha venido acompañado de una reforma de la legislación fiscal que pueda servirles de estímulo o que dote de un régimen especial a tal tipo de empresas. Por ello, entendemos conveniente estudiar cómo se podría ajustar la normativa tributaria actual a este tipo de empresas y en qué medida se podría facilitar su creación, haciendo propuestas de *lege ferenda* en tal sentido.

2. EL TRLIS Y LAS DEDUCCIONES FISCALES A LA I+D+I

Con el devenir del tiempo se ha hecho habitual acudir a las leyes fiscales, a través de la contemplación de ciertos beneficios o incentivos, para lograr la consecución de diferentes objetivos de política económica y social dirigidos a determinados colectivos de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta. Dichos incentivos se pueden articular mediante exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones en las cuotas de los diferentes tributos, aunque se trate de impuestos con una finalidad esencialmente recaudatoria⁸.

⁵ Los edificios, si bien quedan excluidos del ámbito de la libertad de amortización, gozan de una opción de amortización, por partes iguales, durante diez años, en la medida en que se hallen afectos a las actividades de I+D, lo que implica la aplicación de un porcentaje de amortización anual (10 por ciento) muy superior al marcado en las tablas oficiales para los edificios.

⁶ El artículo 35 del TRLIS se divide en cinco apartados. El apartado primero recoge la deducción por actividades de I+D. A continuación, el apartado segundo regula la deducción por actividades de innovación tecnológica. El apartado tercero, por su parte, recoge de manera negativa los conceptos previamente definidos, excluyendo aquellas actividades que no se consideran I+D+i a efectos fiscales. El apartado cuarto contempla diversas opciones que se ofrecen al sujeto pasivo para la aplicación de la deducción –informes motivados, consultas tributarias y acuerdos previos de valoración–. El apartado quinto, por último, contiene el desarrollo reglamentario de algunos de los aspectos regulados.

⁷ Este término anglosajón expresa la idea de la creación de nuevas empresas en el seno de otras empresas u organizaciones ya existentes, tanto públicas como privadas, que actúan a modo de “incubadoras”.

⁸ En este sentido, siguiendo a VARONA ALABERN podemos afirmar que «no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución» (*Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 18).

Es cierto que, tal y como se desprende del artículo 31 de la Constitución Española, la finalidad principal de los tributos es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero pueden existir tributos respecto a los cuales el deseo originario del legislador sea el de incidir en el comportamiento del contribuyente, limitando ciertas actuaciones o, por el contrario, fomentando otras⁹.

Siendo así, el objetivo a conseguir con tal impuesto sería el de recaudar cuanto menos mejor, de tal forma que se hubiesen reducido (o incrementado) las actuaciones que se quieren disuadir (o fomentar) a través de tal incremento (o disminución) de la presión fiscal. Este último sería un hipotético impuesto extrafiscal puro.

Pero entre un impuesto de finalidad esencialmente recaudatoria y un impuesto de finalidad esencialmente extrafiscal, podemos encontrarnos con muchos supuestos intermedios: impuestos de finalidad esencialmente recaudatoria aunque con algunos elementos extrafiscales, muchas veces centrados en estímulos fiscales¹⁰; y, frente a ello, impuestos originariamente extrafiscales a los que se va dotando con los años de mayor capacidad recaudatoria¹¹.

En definitiva, de una forma u otra, podemos afirmar que es cada vez más frecuente la utilización del ordenamiento jurídico-tributario con fines, al menos en apariencia, extrafiscales. En concreto, en la materia que nos ocupa, el artículo 44.2 de la Constitución Española establece que «los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general»¹².

Como ya hemos señalado arriba, el TRLIS contempla los siguientes incentivos fiscales a las actividades de I+D+i¹³: (i) libertad de amortización para los gastos de I+D activados como inmovilizado intan-

⁹ Así, el párrafo segundo del artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) señala lo siguiente: «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Este precepto trae causa del artículo 4 de la ya derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, donde se establecía que «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». De esta forma, en consonancia con el artículo 2.1 de la LGT, podemos considerar que los tributos, además de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos, pueden utilizarse para dar cumplimiento a objetivos de distinta naturaleza, siempre que gocen de cobertura constitucional. En la práctica, esta afirmación implica la existencia de unos tributos cuya finalidad primordial no es la de obtener recursos con los que financiar el gasto público, sino la de incidir sobre el comportamiento de los ciudadanos para así poder dar cumplimiento a objetivos de política social o económica contenidos en algún precepto constitucional. Cuando nos encontramos ante una figura tributaria que posee estas características, nos hallamos ante tributos que presentan una finalidad extrafiscal.

¹⁰ Si nos fijamos en esos impuestos esencialmente recaudatorios con los que se puede conseguir alguna finalidad extrafiscal, dentro de los mismos puede jugar un papel esencial el Impuesto sobre Sociedades.

¹¹ En este sentido podemos destacar, por ejemplo, el Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Si bien no podemos negar la existencia de ciertos fines extrafiscales en su creación –protección del medio ambiente–, es evidente que su gran incidencia recaudatoria ha sido la que ha dado mayor impulso al mismo. Aunque en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 se justificaba el gravamen del mismo «en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos, genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores (...) cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal», en el Preámbulo del Real Decreto-Ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se señalaba que «siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente». Del mismo modo, en lo que a la imposición sobre el tabaco se refiere, el Real Decreto-Ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, señalaba lo siguiente: «el cumplimiento del compromiso político de alcanzar los objetivos de estabilidad presupuestaria y el hecho de que la imposición sobre las labores del tabaco constituya una fuente relevante de ingresos tributarios para la Hacienda Pública, son razones que justifican un incremento de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, sustentando al tiempo los objetivos de esta imposición en materia sanitaria».

¹² Del mismo modo, a nivel europeo, el artículo 173 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) establece, en su apartado primero, que su acción estará encaminada a favorecer un mejor aprovechamiento del potencial industrial de las políticas de innovación, de investigación y desarrollo tecnológico.

¹³ Junto a estos incentivos fiscales contemplados en el Impuesto sobre Sociedades podemos destacar otro instrumento que, de igual modo, pretende incentivar la realización de actividades de I+D+i y que, hasta su desaparición, se encontraba regulado en la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio. Dicho incentivo consistía en una bonificación del personal investigador contratado (indefinido o temporal) que, con carácter exclusivo, se dedicase a tales actividades. Este incentivo, cuyo desarrollo normativo se encontraba recogido en el Real Decreto 278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto al personal investigador, fue derogado en virtud de la disposición derogatoria única 2.e) del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Sin embargo, la disposición adicional

gible y para determinados elementos de inmovilizado tangible e intangible afecto a dichas actividades (artículo 11.2 c y d); (ii) reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23)¹⁴; y, por último, (iii) una deducción en la cuota por gastos de I+D+i (artículo 35).

En primer lugar, en lo que a la libertad de amortización se refiere, prevista únicamente para las actividades de I+D y, en consecuencia, no aplicable a las actividades de innovación tecnológica, se permite a las empresas que se acogen a la misma un “diferimiento” en el pago del Impuesto sobre Sociedades. Esta libertad de amortización implica que, a efectos fiscales, determinados activos admiten una amortización no sujeta a límite alguno, esto es, una distribución libre del coste de los activos por parte del obligado tributario¹⁵. Nos encontramos, pues, ante un beneficio fiscal que se traduce en un “diferimiento” del gravamen establecido por la normativa fiscal.

Su ámbito de aplicación es doble: (i) de una parte, el artículo 11.2.c) del TRLIS permite que puedan amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D (pudiendo amortizarse los edificios por partes iguales durante un periodo de 10 años en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D); y, de otra, (ii) el artículo 11.2.d) del TRLIS permite la amortización libre de los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. En este último caso no se hace referencia a activos afectos a proyectos de I+D sino a gastos del ejercicio que, en relación a dichas actividades, la normativa contable permite activar en determinadas circunstancias¹⁶.

Pese a las indudables ventajas que puede generar la aplicación de este mecanismo, en la práctica, la libertad de amortización no constituye un verdadero beneficio exonerador de gravamen, sino, como ya hemos señalado, un simple “diferimiento” de las cuotas del impuesto que grava las rentas empresariales. Con esto no queremos decir que este “diferimiento” en el pago no sea útil pues, obviamente, se puede convertir en una importante fuente de financiación que ayude a la reactivación económica¹⁷.

Por su parte, el artículo 23 del TRLIS contemplaba, hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2013 (esto es, para las cesiones de activos intangibles realizadas antes de la entrada en vigor de esta Ley), una exención del 50 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de uso (que no transmisión) de determinados derechos de propiedad industrial resultantes de la actividad investigadora de la empresa.

septuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, ha establecido que, con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley y vigencia indefinida y en los términos que reglamentariamente se establezcan, «se autoriza al gobierno para que establezca bonificaciones en las cotizaciones correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo». De esta forma, se recupera así el incentivo de la bonificación, dejando su concreción al desarrollo reglamentario. La misma, como antaño, sigue equivaliendo al 40 por ciento de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario pero, como novedad, es compatible, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con la aplicación del régimen de deducción por actividades de I+D+i establecido en el mencionado artículo 35 del TRLIS. En consecuencia, con la normativa actual, las empresas no se ven obligadas a renunciar a la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i prevista en el citado artículo 35 del TRLIS en caso de aplicarse las bonificaciones en las cuotas de la Seguridad Social de su personal investigador.

¹⁴ Añadido por la disposición adicional octava de 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.

¹⁵ La libertad de amortización se erige en un incentivo habitual a la inversión que tiene por objeto la financiación de la actividad empresarial. El artículo 11 del TRLIS contempla una serie de supuestos de libertad de amortización, lo que, como ya hemos señalado, implica que el sujeto pasivo puede deducirse el coste del activo, desde el momento de su puesta en funcionamiento, en el periodo que estime oportuno con independencia de cuál sea la dotación contable a la amortización.

¹⁶ La norma de valoración sexta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) establece que los gastos de I+D, siendo gastos del ejercicio en el que se realicen, podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en el que cumplan las siguientes condiciones: (i) estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo; y (ii) tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate. Mientras que a efectos fiscales se prevé que los mismos puedan acogerse a la libertad de amortización, la normativa contable establece que los gastos de I+D que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil –y siempre dentro del plazo de cinco años–.

¹⁷ No obstante, consideramos que, ante la actual coyuntura económica, su mantenimiento indiscriminado –y la correlativa disminución de ingresos fiscales procedentes de este impuesto– podría ser de dudosa justificación. En esta línea, la disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, eliminó la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima del TRLIS que contemplaba dicho beneficio fiscal para los elementos nuevos del activo material fijo.

Originariamente dicho beneficio fiscal se aplicaba cuando se cumplían los siguientes requisitos: (i) que el cedente haya creado los activos objeto de cesión (esto es, que la entidad cedente haya asumido los riesgos y beneficios derivados de la creación del activo intangible)¹⁸; (ii) que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la sociedad cedente, siempre que, en este último caso, dicha sociedad esté vinculada con el cesionario (es decir, que el resultado del uso de los derechos cedidos no puedan materializarse en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, si ésta está vinculada con el cesionario); (iv) que cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias, se diferencie en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos; y, por último, (v) que la sociedad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión. Esta reducción deja de aplicarse a partir del período impositivo siguiente a aquél en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado multiplicado por seis. En consecuencia, el importe máximo posible de la reducción se limita al séxtuplo de los costes de creación de los activos intangibles que dan derecho a la reducción.

Pues bien, dicho régimen fiscal ha sido modificado en virtud del artículo 26 de la Ley 14/2013, en el sentido de conseguir que el incentivo recaiga sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo¹⁹. Además, se amplía dicho beneficio fiscal a aquellos activos que se generen en la entidad cedente aun sólo de forma parcial y para los supuestos de transmisión de los activos intangibles.

El artículo 23, en su nueva redacción, permite que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación y la transmisión de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, puedan integrarse en la base imponible en un 40 por ciento de su importe (esto es, con una reducción del 60 por ciento) siempre que se cumplan los siguientes requisitos: «(a) que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste; (b) que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario; (c) que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos; (d) cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos; (e) 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».

Gracias a este incentivo, que opera en la base imponible, la empresa que ha asumido la creación de un activo intangible puede disfrutar de un importante ahorro fiscal. Como veremos a continuación, a diferencia de lo que ocurre con la deducción por actividades de I+D+i, con la presente deducción el legislador trata de bonificar el beneficio que se obtiene una vez que la actividad indagatoria concluye²⁰.

¹⁸ Esto no significa, sin embargo, que, hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2013, los activos debieran ser desarrollados material o físicamente por la propia empresa, siendo posible externalizar y encargar a terceros la elaboración o creación de esos activos.

¹⁹ En virtud de dicho artículo, en el caso de cesión se entiende por renta «la diferencia positiva entre los ejercicios procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 o 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido».

²⁰ Para FERRER JARÁIZ, tras la instauración de este incentivo, queda claro que «la voluntad del legislador es la de premiar a aquellos contribuyentes que han efectuado un esfuerzo indagatorio con resultado favorable, tan favorable que genera ingresos derivados de su cesión. Es por ello que, además de incentivar el propio esfuerzo indagatorio con independencia del resultado final (a través de la deducción por I+D), ahora, con este incentivo, se premia a aquellos que han culminado ese proceso indagatorio con éxito bonificando los ingresos que se derivan del mismo, si bien únicamente por vía de su cesión» («El nuevo régimen fiscal de la cesión de uso de determinados activos intangibles (art. 23 LIS). Cuestiones prácticas», en *Carta Tributaria-Monografías*, n.º 11, 2010, pág. 2).

Ante este supuesto observamos que los incentivos fiscales no se agotan con la realización de actividades de I+D+i, pues en virtud del artículo 23 del TRLIS continúan aplicándose también sobre los resultados obtenidos de la cesión a terceros de los derechos creados.

Por último, el artículo 35, insertado en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, contempla la deducción en cuota por la realización de actividades de I+D+i. A diferencia de lo que ocurre con la libertad de amortización, que, como hemos visto, se traduce en un mero efecto financiero, esta medida puede suponer importantes ahorros impositivos de carácter definitivo. De esta forma, en la actualidad, la deducción en cuota por la realización de actividades de I+D+i resulta el incentivo fiscal de mayor relevancia para fomentar la actividad investigadora de las empresas.

La Ley 35/2006 introdujo importantes novedades en el Impuesto sobre Sociedades. Entre ellas debemos destacar la progresiva eliminación de las deducciones contempladas en el Capítulo IV del Título VI. Así, la mayoría de las deducciones se han ido reduciendo hasta su completa desaparición en 2014. En particular, la Ley preveía en su disposición derogatoria segunda la desaparición de esta deducción contemplada en el artículo 35 a partir del 1 de enero de 2012. Sería el artículo 2.2 del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal, el que, atendiendo a la coyuntura económica del momento, proclamase el mantenimiento de esta deducción por entender que la realización de actividades de I+D+i se conforma como una de las líneas estratégicas de impulso de la economía. De este modo, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, se suprime la alusión al artículo 35 del TRLIS en el apartado tercero de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006 y, en consonancia, sigue en vigor.

Como ya hemos señalado, el artículo 35 del TRLIS regula una deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades por la realización de actividades de I+D+i, distinguiendo ambos conceptos y estableciendo diferentes apartados dentro del precepto legal para cada una de esas actividades.

En el apartado primero se regula la deducción por actividades de I+D²¹. Dicho precepto entiende por *investigación* «la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico» y por *desarrollo* «la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes».

Junto con esta definición, en este mismo inciso se señalan expresamente algunas actividades que se incluyen dentro del concepto de I+D: (a) materialización de los nuevos productos o proceso en un plano, esquema o diseño; (b) creación de un primer prototipo no comercializable; (c) proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, en aquellos casos en los que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial; (d) diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos; y, por último, (e) concepción de software avanzado.

Para el caso de las actividades de I+D, la base de deducción está constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los muebles y terrenos. Como consecuencia de ello, cabe la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal a la adquisición de patentes u otros derechos de propiedad industrial por quedar incluidos dentro de la definición contable de activos intangibles.

En cuanto a la configuración de dicha base de deducción, podemos señalar lo siguiente: (i) está integrada por gastos directamente relacionados con dichas actividades y, a su vez, específicamente individualizados por proyectos; (ii) incluye las amortizaciones contables de los bienes afectos a dichas

²¹ Muchos países utilizan las definiciones que de las actividades de I+D ofrece el Manual Frascati de la OCDE. Este manual contiene las definiciones básicas y categorías de las actividades de I+D. Siguiendo este texto, el término I+D englobaría tres actividades: *investigación básica*, *investigación aplicada* y *desarrollo experimental*. La *investigación básica* consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada. La *investigación aplicada* hace referencia también a trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. El *desarrollo experimental* incluye aquellos trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos existentes obtenidos de la investigación y/o experiencia práctica, y está dirigido a la producción de nuevos materiales, productos o dispositivos, a la puesta en marcha de nuevos productos, procesos, sistemas y servicios, o a la mejora sustancial de los ya existentes.

actividades; (iii) se minoran en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo²²; (iv) pueden ser realizadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o Espacio Económico Europeo; y, en su caso, (v) también se incluyen las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo²³.

Los porcentajes de deducción son los siguientes: (i) el 30 por ciento de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto (en el caso de que sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, sobre el exceso se aplica el 50 por ciento)²⁴; (ii) una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D²⁵; y (iii) el 10 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Tras la reforma operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, forman parte de la base de deducción todos los gastos correspondientes a actividades efectuadas en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por el contrario, el régimen anterior resultaba más limitado cuando las actividades científicas y tecnológicas eran realizadas por las empresas en el extranjero que cuando eran ejecutadas en el territorio nacional lo que, evidentemente, resultaba incompatible con la normativa comunitaria por atentar contra las libertades básicas de la Unión Europea (y, en particular, contra la libertad de establecimiento y de prestación de servicios).

Además, hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, se preveía en el artículo 35 del TRLIS una deducción adicional del 20 por ciento de los gastos de I+D correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación o tecnología, reconocidos y registrados como tales por el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología, así como la consideración como gasto de innovación tecnológica (con un porcentaje de deducción del 15 por ciento frente al general) de los proyectos cuya realización se encargaba a dichos organismos.

La eliminación de esta referencia trae causa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), de 13 de marzo de 2008, Asunto C-248/06 (*Comisión/España*), en la que se puso de manifiesto que la anterior redacción del artículo 35 del TRLIS vulneraba la libertad de establecimiento (artículo 43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea –en adelante, TCE–)²⁶ y la libre prestación de servicios (artículo 49 del TCE)²⁷ en el seno de la Unión Europea. De un lado, condicionaba la aplicación de la deducción por gastos de I+D+i correspondientes a actividades realizadas en el exterior a que la actividad de investigación y desarrollo principal se efectuase en España y no sobrepasara el 25 por ciento del importe total invertido y, de otro, solo se generaba la deducción adicional por los gastos de I+D+i ejecutados por centros de innovación y tecnología cuando éstos estaban oficialmente reconocidos como tales en España.

²² La finalidad de este inciso es la de impedir el doble beneficio que supone la percepción de la subvención y la deducción en la cuota sobre determinados gastos financiados con la misma.

²³ Esto implica que las deducciones por I+D+i serán de aplicación a los proyectos desarrollados por el propio sujeto pasivo e, igualmente, a las cantidades pagadas para la realización de tales actividades por encargo a terceros. De esta forma, el derecho a la deducción lo ostenta siempre la empresa que encarga el proyecto –que asume los costes correspondientes– y no quien lo realiza materialmente. Ante esta situación, PASTOR DEL PINO considera que, teniendo presente la finalidad de la deducción, esto es, el estímulo del esfuerzo inversor en tales actividades para un aumento de la competitividad española, parece que ha de ser realmente el que toma la iniciativa y asume el riesgo y los eventuales resultados, quien deba aplicarse la deducción» (*El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2009, pág. 321).

²⁴ De esta forma, nos encontramos tanto con un porcentaje de deducción básico -que se aplica al volumen de gastos efectuados con independencia de su cuantía- como con un porcentaje incrementado para aquellos que realizan un esfuerzo superior al resultante de considerar la media del efectuado en los dos años anteriores.

²⁵ Con esta medida se persigue incentivar a las empresas para que se supere el déficit existente respecto a la incorporación de investigadores con dedicación exclusiva en la plantilla.

²⁶ Actual artículo 49 del TFUE.

²⁷ Actual artículo 56 del TFUE.

En consecuencia, las actividades de I+D+i realizadas por las empresas eran objeto de una deducción fiscal más limitada cuando se realizaban en el extranjero. La limitación de la posibilidad de deducir los gastos efectuados fuera del territorio nacional constituía un obstáculo a la libertad de establecimiento, disuadiendo a las empresas españolas de abrir centros de I+D+i en otros Estados miembros. Además, el hecho de que las actividades de I+D+i subcontratadas solo fueran objeto de deducción fiscal si se subcontrataban en España, limitándose la posibilidad de deducir los gastos correspondientes a las actividades subcontratadas fuera de España, obstaculizaba la libre prestación de servicios. Por último, el hecho de que las actividades subcontratadas con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología fueran objeto de una deducción fiscal adicional solo cuando estos organismos estaban reconocidos o registrados como tales en España era discriminatoria respecto de los organismos análogos establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Aunque, tal y como aparece reflejado en la Sentencia, España adujo razones de “interés general” para justificar dicho (desigual) tratamiento fiscal, en concreto, «el fomento de las actividades de I+D+i con objeto de remediar la precaria situación en la que se encuentra la investigación tecnológica nacional y, por otra parte, la lucha contra el fraude fiscal», el TJUE consideró que no quedaban justificados los argumentos evocados pues, aun siendo precaria la situación de España desde un punto de vista tecnológico, dichas medidas iban más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar dicho objetivo y, en consecuencia, España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los (entonces vigentes) artículos 43 y 49 del TCE al mantener un régimen de deducción de los gastos correspondientes a las actividades de I+D+i menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los realizados en España.

En definitiva, todos los incentivos fiscales a la I+D+i utilizados por los Estados miembros deben ajustarse a las libertades fundamentales de Tratado y al principio de no discriminación. En especial, cualquier incentivo fiscal a la I+D+i que imponga restricciones sobre el lugar en que ésta se lleva a cabo debe estudiarse a fondo para comprobar si es compatible con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. De esta forma, un ejemplo de restricción sería una disposición jurídica que restringe la concesión de un incentivo fiscal a la I+D+i a actividades que se lleven a cabo en el país de que se trate.

Sin embargo, aunque es cierto que era necesaria una reforma, compartimos la opinión de CHECA GONZÁLEZ cuando considera que el actuar del legislador español ha sido desproporcionado y, en relación a las actividades de investigación relacionadas por las universidades, se debería hacer concedido, cumpliendo así también con lo señalado por el TJUE, un similar régimen de deducción fiscal cuando estas actividades se hubieran realizado por centros de investigación y tecnología que hubiesen obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, con independencia de que las autoridades españolas se hubieran reservado la potestad de verificación de la existencia y condiciones de dicho reconocimiento²⁸.

Nosotros abogamos por la reintroducción, con las matizaciones señaladas, de un incentivo de este cariz que consiga reforzar la colaboración universidad-empresa. En esta línea, dentro del Ordenamiento jurídico italiano, con la finalidad de fomentar dicha colaboración y la inversión en I+D, se han concedido en los últimos años una serie de beneficios fiscales en forma de *credito d'imposta* a favor de las empresas que financian proyectos de investigación en universidades u otros centros públicos de investigación o que contratan investigadores o trabajadores con perfiles altamente cualificados. Así, podemos destacar: (i) un *credito d'imposta per la ricerca scientifica* a favor de las empresas que financian proyectos de investigación en universidades u otros centros públicos de investigación, para el 2011 y 2012, instaurado por el artículo 1 del *Decreto-Legge 13 maggio 2011, n. 70, Semestre Europeo – Prime disposizioni urgenti per l'economia*; (ii) un *credito d'imposta per profili altamente qualificati*, establecido por el artículo 24 del *Decreto-Legge 22 giugno 2012, n. 83, Misure urgenti per la crescita del Paese*, en virtud del cual todas las empresas, con independencia de su dimensión y forma jurídica, que incorporen a tiempo indefinido a sujetos con perfiles *altamente qualificati* gozan de un incentivo fiscal²⁹; (iii) un *fondo per credito d'imposta per ricerca e sviluppo* recogido en los artículos

²⁸ «IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica», en *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2008, pág. 94.

²⁹ En estos supuestos, el *credito d'imposta* consiste en el 35 por ciento del coste empresarial asumido por la contratación, no pudiendo superar los 200.000 euros anuales por empresa. En concreto, el *credito d'imposta* se reserva a las contrataciones para la realización de las actividades de I+D descritas por la norma de: (i) doctores con títulos obtenidos en una universidad

95 a 97 de la *Legge 24 dicembre 2012, n. 228, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)*, dirigido a las pyme; y, por último, (iv) un *credito d'imposta per borse di studio* regulado, para los años 2013 y 2014, en la *Legge di stabilità 2013*.

En el segundo apartado del artículo 35 del TRLIS se regula la deducción por actividades de *innovazione tecnologica*, entendiendo ésta como «la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad»³⁰.

Como conceptos que forman parte de la base de deducción se contemplan los siguientes: (a) actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas (que en no pocas ocasiones serán prestadas por universidades u otros centros de investigación), siendo éste el único supuesto en el que la Ley no exige un resultado satisfactorio; (b) diseño industrial e ingeniería de procesos de producción; (c) adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños³¹; y, en último lugar, (d) obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

La base de deducción está constituida por el importe de los gastos del periodo en actividades de innovación tecnológica, no en este caso de las inversiones afectas a la realización de estas actividades, con los mismos requisitos establecidos para el caso de las actividades de I+D: (i) gastos directamente relacionados con dichas actividades y específicamente individualizados por proyectos; (ii) realizadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo; (iii) minorada en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo; y, en su caso, (v) incluidas las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo por encargo del sujeto pasivo.

El porcentaje de deducción establecido en este caso es del 12 por ciento de los gastos efectuados en el periodo impositivo por dicho concepto. El artículo 65 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, modificó, con efecto para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, el artículo 35.2 del TRLIS. Como consecuencia de ello, la deducción por actividades de innovación tecnológica pasó del 8 al 12 por ciento.

Tras la lectura de la definición que de las actividades de I+D+i nos ofrece el TRLIS, la diferencia entre los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica nos parece, a primera vista, imperceptible para un jurista. Entendemos que el principal contraste entre las actividades de I+D y de innovación tecnológica radica en el hecho de que, en las primeras, el material, producto, proceso o sistema de producción tiene que ser nuevo desde un punto de vista objetivo, esto es, debe haber una invención en sentido estricto, mientras que en las actividades de innovación tecnológica el material, producto, proceso o sistema de producción tiene que ser nuevo desde un punto de vista subjetivo, esto es, la novedad de los mismos reside en el propio sujeto pasivo con independencia de que los mismos ya existan en el mercado.

El artículo 35.3 del TRLIS contiene una serie de actividades que quedan fuera del concepto de actividad de I+D+i. En particular: (i) actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa; (ii) actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios; y, en último lugar, (iii) exploración, sondeo o prospección de minerales o hidrocarburos.

italiana o, incluso, extranjera –siempre que sea reconocida como “equivalente” atendiendo a lo dispuesto en la legislación vigente–; o (ii) graduados que se hallen en posesión de una *laurea magistrale* en disciplinas de ámbito técnico o científico.

³⁰ Aunque una innovación tecnológica puede provenir de un proceso previo de I+D, este concepto va más allá, exigiendo un resultado positivo. De esta forma, mientras que la actividad de I+D está claramente desvinculada del resultado, el concepto de innovación tecnológica se relaciona directamente con la obtención de aquél.

³¹ Ante este supuesto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ consideran que «en este caso no se trata de incentivar la inversión en investigación en nuestro país, sino el mero acceso de nuestras empresas a tecnología avanzada» («Incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», en *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), *La Ley*, Madrid, 2000, pág. 84).

Ante la dificultad de conjugar la normativa tributaria con aspectos técnicos propios de otros ámbitos, se ofrece en el artículo 35.4 del TRLIS la posibilidad a los sujetos pasivos de que: (i) presenten un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos; (ii) planteen una consulta sobre la interpretación y aplicación de la deducción que garantice cierta seguridad jurídica a los operadores económicos –en orden a determinar si las actividades que se plantean desarrollar se encuadran o no en el concepto de I+D+i dado por el artículo 35 del TRLIS–; o, inclusive, (iii) soliciten la adopción de un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+i. El resultado de todos ellos tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria. Celebramos esta previsión, pues consideramos que, dados los problemas de configuración técnica que presentan los beneficios tributarios previstos en el Impuesto sobre Sociedades –que dificultan su comprensión–, es necesario ofrecer a los agentes económicos un entorno de seguridad jurídica que les permita conocer si los gastos en los que incurren en sus actividades investigadoras e innovadoras son o no deducibles de su cuota en el Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el artículo 44 del TRLIS (normas comunes a las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI) establece un límite conjunto sobre la cuota íntegra en relación con las deducciones para la realización de determinadas actividades. Este artículo ha sido recientemente modificado en virtud del artículo 26 de la Ley 14/2013³².

En su redacción originaria, el apartado primero del artículo 44 del TRLIS señalaba que «el importe de las deducciones previstas (...) no podrán exceder conjuntamente del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 60 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones»³³. Nosotros consideramos que esta limitación ha podido suponer un freno a la realización de grandes desembolsos en I+D+i por parte de las empresas nacionales. En el mismo artículo se establece que las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Con la nueva redacción dada por el artículo 26 de la Ley 14/2013 se establece la opción de proceder a la aplicación del incentivo contemplado en el artículo 35 del TRLIS sin quedar sometida esta deducción a ningún en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, proceder a su abono, con un límite de máximo conjunto de tres millones de euros anuales, si bien con una tasa de descuento (del 20 por ciento) respecto al importe inicialmente previsto de la deducción, exigiéndose un mantenimiento continuado en la realización de estas actividades de I+D (en los 24 meses siguientes) y del nivel de la plantilla empresarial.

En la disposición adicional décima (reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades) del TRLIS se establece que las deducciones reguladas en el artículo 35 del TRLIS (actividades de I+D+i) se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho artículo por 0,85 a partir del 1 de enero de 2008.

Por último, antes de pasar al epígrafe siguiente, haremos un breve apunte acerca de la compatibilidad de dicha normativa con el Derecho Originario de la Unión Europea (y, en particular, con la prohibición de ayudas de Estado recogida en el artículo 107 del TFUE) puesto que la fiscalidad directa, aun siendo competencia de los Estados miembros, también debe respetar el Derecho de la Unión Europea. El artículo 107.1 del TFUE establece que «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

³² Esta modificación del artículo 44 ha sido justificada en la Exposición de Motivos de la Ley 14/2013 atendiendo a «la necesidad de mejorar la aplicación práctica de los incentivos fiscales vinculados a las actividades de investigación y desarrollo».

³³ Este artículo fue modificado en virtud del apartado tercero del artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012. En virtud del mismo modificaron, con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, los límites previstos en el apartado primero del artículo 44 del TRLIS que se redujeron del 35 al 25 por ciento y del 60 al 50 por ciento respectivamente.

La Sección 7.^a del Reglamento (CE) n.º 800/2008 regula, en sus artículos 30 a 37, las ayudas de investigación, desarrollo e innovación. En concreto, en su artículo 31 se señala lo siguiente: «las ayudas a proyectos de investigación y desarrollo serán compatibles con el mercado común a tenor del artículo 87, apartado 3, del Tratado (...)». El artículo 87.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (actual artículo 107.3 del TFUE) establecía en su apartado c) que pueden considerarse compatibles con el mercado común «las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común».

En el *Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación* (2006/C 323/01), publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el 30 de diciembre de 2006 (C 323), se señalaba que «las ayudas estatales de I+D+i serán compatibles cuando quepa esperar que contribuirán a una mayor I+D+i y el falseamiento de la competencia no se considere contrario al interés común».

En concreto, por lo que se refiere al *patent box*, el 13 de febrero de 2008, la Comisión resolvió que el beneficio fiscal previsto por la normativa española del Impuesto sobre Sociedades no constituía una ayuda de Estado, pues es una medida de carácter general que no va dirigida a una categoría concreta de empresa o región³⁴. Esta medida se aplica a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en España con independencia de la actividad concreta que lleven a cabo, del sector de actividad y de la zona geográfica en la que estén establecidos, siendo el objetivo de la medida contribuir a aumentar el gasto de las empresas en I+D+i para impulsar del desarrollo científico y tecnológico del sector empresarial en su conjunto.

Para determinar si el régimen contemplado en el artículo 23 del TRLIS constituía una ayuda en el sentido del (entonces vigente) artículo 87.1 del TCE, la Comisión tenía que evaluar, de una parte, si la medida favorecía (o no) a determinadas empresas o producciones, otorgándoles una ventaja selectiva, y, de otra, si esa ventaja selectiva falseaba o amenazaba con falsear la competencia, era concedida mediante recursos del Estado y afectaba al comercio entre los Estados miembros.

Aunque es cierto que el tratamiento privilegiado de la renta de activos intangibles se erige en una excepción al régimen general, dicho incentivo está abierto a cualquier empresa sujeta al Impuesto sobre Sociedades que genere activos intangibles, pudiendo beneficiarse del mismo cualquier contribuyente. En palabras de la Comisión, «el hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de una realidad económica». Además, la misma se aplica, sin discriminación alguna, a todos los operadores económicos.

Así, aun siendo cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva. En consecuencia, la Comisión consideró que, en este ámbito, el régimen tributario español instauró una medida no selectiva y que, por extensión, no constituía una ayuda estatal en el sentido del artículo 87.1 del TCE (hoy artículo 107 del TFUE).

En definitiva, podemos concluir que el hecho de que algunas empresas tengan mayores gastos de I+D+i que otras y que, por ello, se beneficien de medidas fiscales a la I+D+i, sobre todo las empresas activas en sectores con alta intensidad en I+D, no significa necesariamente que las medidas sean selectivas.

3. ALGUNAS NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

Dentro del Ordenamiento jurídico español se han articulado una serie de medidas dirigidas a la protección de las invenciones y obras del ingenio utilizadas en el desarrollo de la actividad industrial del empresario, que normalmente le han supuesto un coste de adquisición o investigación. De no ser protegidos, se perjudicaría la situación del empresario en el mercado, desincentivando cualquier interés que pueda tener en tal sentido. La falta de protección anularía los estímulos hacia los

³⁴ C(2008) 467 final. Ayuda de Estado n.º 480/2007 – España. Reducción del Impuesto sobre activos intangibles.

procesos de invención e investigación y haría muy precaria la competitividad de ciertas empresas en el tráfico mercantil.

Pues bien, ante sendos problemas, dentro del Ordenamiento jurídico español se han articulado una serie de medidas de protección que han estructurado un entramado de derechos que se encuadran en la denominación genérica de propiedad industrial³⁵.

En España hay varios tipos de derechos de propiedad industrial: (i) diseños industriales que protegen la apariencia externa de los productos; (ii) signos distintivos (marcas y nombres comerciales) que protegen las combinaciones gráficas y/o denominativas que ayudan a distinguir en el mercado unos productos o servicios de otros similares ofertados por unos agentes económicos diferentes; (iii) patentes y modelos de utilidad que protegen las invenciones consistentes en productos y procedimientos susceptibles de reproducción y reiteración con fines industriales; y (iv) topografías de semiconductores que protegen el trazado de las distintas capas y elementos que componen un circuito. Como podemos apreciar, son diversas las modalidades bajo las que se puede presentar la propiedad industrial, pero todas se amparan bajo el denominador común de ser instrumentos útiles para la protección de la posición del empresario.

En concreto, la patente es un título de naturaleza oficial que representa el reconocimiento de la propiedad y los derechos que se adquieren por haber descubierto o establecido un procedimiento industrial nuevo, esto es, el título que protege el derecho de exclusiva de su titular a la explotación del invento durante un plazo de tiempo limitado. El artículo 1 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, declara lo siguiente: «para la protección de las invenciones industriales se concederán de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, los siguientes títulos de propiedad industrial: (a) patentes de invención; y (b) certificados de protección de modelos de utilidad». El artículo 4.1 de la Ley 11/1986 dispone que son patentables «las invenciones nuevas, que impliquen actividad inventiva y sean susceptibles de aplicación industrial».

En sus diversas modalidades, la propiedad industrial se presenta como posible objeto de derechos reales y de negocios jurídicos. Los derechos de propiedad industrial normalmente representan un determinado valor económico dentro de la estructura patrimonial de su titular. Se presenta, pues, como una posible fuente de manifestaciones de capacidad económica que, en ocasiones, es tenida en cuenta expresamente por el legislador tributario. Así, los derechos de propiedad industrial pueden ser objeto de derechos reales y de negocios jurídicos, incluida su transmisión.

Estos derechos pueden, a través de su explotación directa o en base a algún negocio jurídico sobre los mismos, generar alguna ganancia; estaríamos así ante una renta, que constituye un índice directo de capacidad económica tenido en cuenta en nuestro sistema tributario. Por otra parte, en cuanto objeto de titularidad, estos derechos de propiedad industrial forman parte del patrimonio –índice directo de capacidad económica– de su titular. Y, por último, junto al análisis de la fiscalidad de la propiedad industrial en la imposición directa y dado que la misma puede ser objeto de tráfico jurídico, cabe pensar también en la fiscalidad de tal tráfico como índice indirecto de capacidad económica en relación a la propiedad industrial.

Como impuestos centrales sobre la renta en nuestro Sistema tributario nos encontramos con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), que grava la renta de las personas físicas, y con el Impuesto sobre Sociedades, que grava la renta de las personas jurídicas. Las rentas procedentes de la propiedad industrial serán gravadas por uno u otro de estos impuestos, según su titular sea una persona física o una persona jurídica, respectivamente.

Las personas jurídicas pueden ser titulares de derechos de propiedad industrial que pueden generarles algún tipo de renta. De esta forma, las ganancias obtenidas por sociedades y derivadas de derechos de propiedad industrial de que sean titulares, tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. Una sociedad puede ser titular de un derecho de propiedad industrial adquirido por una determinada can-

³⁵ La protección frente a terceros de los derechos de propiedad industrial resultantes de las actividades de I+D+i se articula, en gran medida, a través de la inscripción registral de los mismos. La Oficina Española de Patentes y Marcas (en adelante, OEPM) es el organismo público responsable del registro y la concesión de las distintas modalidades de propiedad industrial. La OEPM define a la propiedad industrial como el conjunto de derechos exclusivos que protegen tanto la actividad innovadora manifestada en nuevos productos, nuevos procedimientos o nuevos diseños, como la actividad mercantil, mediante la identificación en exclusiva de productos y servicios ofrecidos en el mercado (www.oepm.es).

tividad y venderlo por una superior y, así, variar su patrimonio. Puede que el derecho de propiedad industrial del que sea titular una sociedad, no lo afecte a la explotación económica que realiza y ceda la explotación del mismo –conservando su titularidad– a cambio de un precio periódico; también obtendría en este caso una renta gravable por el Impuesto sobre Sociedades. Y cuando el derecho de propiedad industrial se utilice en una explotación económica que desarrolle directamente la entidad titular del mismo, ésta no obtendrá una renta diferenciable de la explotación. Indirectamente la posible utilidad reportada por esos derechos de propiedad industrial se reflejará en este último caso en el resultado global de la explotación económica de la entidad. Ahora bien, tanto en el caso anterior, como también en este último, habrá que tener en cuenta que para el cálculo de las rentas mencionadas (derivadas directa o indirectamente de los derechos de propiedad industrial) se podrá en cierto modo practicar en base una deducción en concepto de amortizaciones, en función de la depreciación del valor de esos derechos de propiedad industrial.

En relación a las amortizaciones del inmovilizado intangible hay que tener en cuenta que, según lo establecido en el artículo 11.4 del TRLIS, serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (a) que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso; y (b) que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas. Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

Centrándonos ya en el IRPF, por lo que respecta a las rentas procedentes de la propiedad industrial, hay que señalar que éstas pueden estar constituidas por rendimientos y por ganancias o pérdidas patrimoniales. Y dentro de tales rendimientos, los podremos encontrar de distintos tipos, según los casos. Como sabemos, los distintos componentes de la renta del sujeto pasivo se calculan de forma distinta e incluso reciben un tratamiento distinto en su gravamen, de ahí la necesidad de diferenciar –en relación a las rentas procedentes de la propiedad industrial– entre unos componentes y otros de la renta.

Nos encontraríamos ante una ganancia o pérdida patrimonial cuando, ante una adquisición de un derecho de propiedad industrial y su posterior transmisión, exista una diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del mismo, calculados conforme a las normas de la Ley 35/2006. Ahora bien, si el derecho de propiedad industrial estuviese afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, lo cual, en principio, debería ser lo más usual en la práctica, la ganancia o pérdida se incluirá y gravará dentro de los rendimientos netos de la actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el artículo 25.4.a) de la Ley 35/2006 considera como rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. Si estuviese afecta, las posibles ganancias derivadas de la misma se moverían en el ámbito de los rendimientos de una actividad empresarial o profesional. Pero es que para que estemos ante un rendimiento del capital mobiliario procedente de la propiedad industrial es necesario, además, que el sujeto pasivo no sea el autor. Por todo ello, para que una ganancia procedente de derechos de propiedad industrial sea considerada como rendimiento del capital mobiliario es necesario que esos derechos no se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el sujeto pasivo y, además, que éste no sea el autor. Sería el caso, por ejemplo, de un sujeto que heredase los derechos sobre una patente –de esta forma ya no sería el autor– y concediese licencias de explotación a otros sujetos, para que sean estos últimos los que la exploten directamente incorporándola a sus actividades. Lo que el heredero recibiese por la concesión de licencias de explotación sobre la patente, representaría para éste un rendimiento del capital mobiliario. O, por ejemplo, sería el caso también de quien adquiriera a título oneroso los derechos sobre una patente y, sin estar afecta a una actividad empresarial o profesional desarrollada por él, obtenga ciertas ganancias concediendo a terceros licencias de explotación sobre la misma.

De otro lado, puede suceder que el inventor o autor del elemento integrante de la propiedad industrial obtenga alguna cantidad por la cesión de sus derechos sobre la misma u obtenga ciertas cantidades

por conceder licencias de explotación sobre tales derechos. En todos estos casos habrá que entender que lo que obtiene por estos conceptos el autor o inventor será un rendimiento de su actividad profesional. Puede suceder que el inventor o autor de la correspondiente manifestación de propiedad industrial explote directamente los derechos sobre la misma, incorporándolos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por él. En este caso, el sujeto pasivo –empresario o profesional– no tendrá que computar como renta ninguna cantidad individualizada por la utilidad que, dentro de sus ganancias, le haya supuesto la titularidad de los derechos de propiedad industrial, sino que, simplemente, dentro de sus rendimientos globales de la actividad empresarial o profesional, se van a considerar incluidas todas las posibles ganancias de la actividad. Por ejemplo, si un empresario es el autor de una patente y la utiliza para la producción de su empresa, no computará nada expresa y directamente por la utilidad que le reporta la patente dentro de su producción, sino que tal utilidad se considera ya incluida dentro de los ingresos de su actividad empresarial.

Hay que tener en cuenta también que se pueden obtener incrementos de patrimonio a título lucrativo en relación a derechos de propiedad industrial, cuando éstos se adquieran en base a una transmisión *mortis causa* o por una donación. La obtención de tales incrementos patrimoniales a título gratuito se gravará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si el adquirente es una persona física, o en el Impuesto sobre Sociedades, si el adquirente es una persona jurídica.

Por otra parte, los derechos de propiedad industrial, en cuanto forman parte del patrimonio, se integran en el objeto de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y la titularidad de los mismos en el hecho imponible de este Impuesto. Sin embargo, existen en el Impuesto sobre el Patrimonio ciertos derechos de propiedad industrial que se declaran exentos, no integrándose en el montante patrimonial que se va a gravar y no produciendo su titularidad el devengo del Impuesto. Se dispone en el apartado sexto del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio que estarán exentos de este Impuesto «los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales». En principio, pues, mientras el derecho de propiedad industrial permanezca en el patrimonio del autor, no tributará en el Impuesto sobre el Patrimonio. Ahora bien, si lo trasmite, el adquirente del mismo sí tendrá que tributar por ese derecho, en principio, lo tenga o no afecto a una actividad empresarial.

En otro orden de ideas, como sabemos, son impuestos indirectos, en cuanto recaen sobre índices indirectos de capacidad económica, consumo o tráfico de bienes, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros. Los derechos de propiedad industrial, en el tráfico de que sean objeto, pueden ser gravados por estos impuestos. Es fácil hablar de tráfico sobre un derecho de propiedad industrial, pensando simplemente en su transmisión. Pero ¿cómo se entiende el consumo sobre los derechos de propiedad industrial?.

Si un sujeto adquiere un derecho de propiedad industrial o una licencia de explotación del mismo de un empresario o profesional, actuando éste en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estaremos ante una transmisión u operación sometida al IVA.

De otro lado, existen transmisiones de derechos de propiedad industrial que, no estando sujetas al IVA, van a quedar sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Piénsese, por ejemplo, en el caso en que un sujeto hereda los derechos sobre una patente y los transmite a título oneroso a cambio de una cantidad fija y no con el fin de obtener unos ingresos continuados en el tiempo.

4. LAS SPIN-OFF ANTE LOS TRADICIONALES ESTÍMULOS A LA I+D+i

Como ya hemos señalado arriba, una de las principales carencias de la economía española en el contexto europeo y mundial es la falta de un mayor desarrollo de las industrias tecnológicas.

No se trata simplemente de un mayor desarrollo en I+D+i de las empresas existentes, lo cual a veces no genera empleo, sino que incluso en algunos casos lo reduce en ciertos ámbitos empresariales; se debe tratar, principalmente, de la creación de nuevas empresas basadas en la innovación tecnológica que amplíen nuestro parque empresarial y que generen un crecimiento del empleo en España que

pueda absorber la alta formación de nuestros graduados españoles que, en muchos casos, se ven obligados a emigrar³⁶.

En pocas palabras, se trata de crear nuevas y mejores empresas, desarrollando el citado sector productivo, aprovechando el alto potencial humano con proyección de futuro con el que cuenta nuestro país. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 14/2013 señalaba que «las reformas no sólo deben aspirar a impulsar la actividad de manera coyuntural, sino que deben también abordar los problemas estructurales del entorno empresarial en España, buscando fortalecer el tejido empresarial de forma duradera».

A grandes rasgos podemos definir a estas empresas como aquéllas basadas en el conocimiento desarrollado a partir de la actividad investigadora que, a consecuencia de la transferencia de los resultados de la actividad desde el centro de investigación a la empresa, cuentan con un elevado componente de I+D+i³⁷.

Consideramos que las empresas basadas en el conocimiento, en gran medida impulsadas desde el ámbito universitario, pueden representar un eje esencial para un desarrollo económico de calidad en España, proporcionando una alternativa más que viable para la transferencia y comercialización de los resultados obtenidos con la actividad investigadora de universidades y centros similares.

Tal tipo de empresas han sido objeto de atención esencialmente desde la perspectiva mercantil y desde la perspectiva laboral, prestando especial atención al régimen jurídico de las creaciones resultantes de su actividad, en muchos casos públicas, en función de su origen universitario, tras la modificación de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (en adelante, LOU) operada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, que regula por primera vez las empresas de origen universitario basadas en el conocimiento a nivel nacional, y en función de lo establecido en la Ley 2/2011 que establece, para las universidades y su personal investigador, la posibilidad de promover y participar en el capital social de las sociedades mercantiles que tengan por objeto la realización de actividades relacionadas con sus actividades de I+D+i³⁸.

En este sentido, el artículo 56 de la Ley 2/2011 permite a los organismos públicos de investigación la participación en el capital de sociedades mercantiles cuyo objeto sea la realización de alguna de las siguientes actividades: (a) la investigación, el desarrollo o la innovación; (b) la realización de pruebas de concepto; (c) la explotación de patentes de invención y, en general, la cesión y explotación de los derechos de la propiedad industrial e intelectual; (d) el uso y el aprovechamiento, industrial o comercial, de las innovaciones, de los conocimientos científicos y de los resultados obtenidos y desarrollados por dichos agentes; y, también, (e) la prestación de servicios técnicos relacionados con sus fines propios.

Por su parte, el artículo 65 de la Ley 2/2011 señala que la colaboración entre las universidades y el sector productivo puede articularse, por ejemplo, a través de los siguientes instrumentos: (i) la constitución de empresas innovadoras de base tecnológica; (ii) la generación de polos de innovación, mediante la concurrencia en un mismo espacio físico de centros universitarios y empresas; (iii) la puesta en marcha y la potenciación de programas de valorización y transferencia de conocimiento; (iv) la formación de consorcios de investigación y transferencia del conocimiento; y (v) la creación de cáte-

³⁶ En la Exposición de Motivos de la Ley 14/2013 se establece lo siguiente: «uno de los graves problemas de la economía y sociedad española es la alta tasa de desempleo juvenil, que para el caso de los menores de 25 años duplica la media de la UE-27». Sigue diciendo la Exposición de Motivos: «las causas de ello hay que buscarlas, además de en algunas deficiencias que han venido caracterizando a nuestro modelo de relaciones laborales, en la ausencia de una mayor iniciativa emprendedora entre los más jóvenes que haya llevado, ante la falta de oportunidades de trabajo por cuenta ajena, a unos mayores niveles de autoempleo capaces, a su vez, de generar más empleo».

³⁷ Para FELIÚ REY, «las EBT se crean para, y tienen por objeto, la producción y la comercialización de un resultado de investigación originado en el seno de una organización pública (universidades o centros de investigación) o privada, y son fundadas por un grupo de investigadores/trabajadores procedentes de esos centros» («Empresas de base tecnológica o spin off académica: aproximación a su concepto, antecedentes y algunas consideraciones de derecho privado», en *Derecho de los Negocios*, n.º 255, 2011, pág. 3).

³⁸ La LOU, en su artículo 1.2.c), especifica como una de las funciones de la universidad «la difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de vida y del desarrollo económico». Posteriormente, en su artículo 41.2.g), detalla como una de las herramientas para lograr esta transferencia «la creación de empresas de base tecnológica a partir de la actividad universitaria».

dras-empresa basadas en la colaboración en proyectos de investigación que permitan a los estudiantes universitarios participar y conciliar su actividad investigadora con la mejora de su formación.

Además, la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, recoge también medidas en este mismo sentido, como las relativas a la promoción de una mayor movilidad de los investigadores entre sector público de I+D y empresas, o el apoyo a la creación y consolidación de empresas de base tecnológica a través de figuras como el Estatuto de la joven empresa innovadora.

Pues bien, entendemos que, para aprovechar de forma eficaz el potencial que presentan dichas empresas, es necesario que desde el ámbito tributario se ofrezca algo más que un estímulo fiscal a la I+D+i, esto es, que se delimite un régimen especial para las empresas esencialmente tecnológicas que pueda servirles de trampolín. De ello nos ocuparemos en el epígrafe siguiente.

5. PROPUESTA DE UN NUEVO CAPÍTULO DENTRO DEL TÍTULO VII DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tantos años de estímulos fiscales a las inversiones en I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades no ha tenido un resultado destacable en la necesaria reestructuración de la estructura empresarial española, no habiéndose incrementado el entramado empresarial tecnológico y científico en España. Por ello, consideramos que sería mejor intentar reconducir esta problemática hacia la configuración de un régimen fiscal especial dentro de dicho Impuesto para las *spin-off*. No se trata solo de invertir en ciencia o tecnología, sino de crear empresas innovadoras desde un punto de vista tecnológico.

Aunque a día de hoy la mayoría de los incentivos fiscales a la I+D+i ofrecidos por los Estados miembros están abiertos a todas las empresas independientemente de su tamaño, sector de actividad o ubicación, no veríamos problema alguno en que se diseñasen incentivos fiscales que, cumpliendo con los requisitos del Derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado, se destinaran a determinados tipos de empresas, sectores o actividades.

En esta sección estudiaremos la viabilidad de la articulación de una propuesta de régimen fiscal específico para las *spin-off* dentro de los regímenes especiales del TRLIS³⁹. Se trata de que los beneficios fiscales de que podrían gozar las empresas basadas en el conocimiento se articulen de forma ordenada, sistemática e integrada dentro de un régimen fiscal específico agrupado en el lugar adecuado dentro del correspondiente cuerpo normativo, consiguiendo así una mejora de la técnica legislativa en esta materia.

Como ya expusieramos *supra*, a día de hoy nuestro entramado empresarial se compone fundamentalmente de pymes para las que, en su configuración actual, se hace difícil la realización de actividades de I+D+i por motivos tales como⁴⁰: desconocimiento de la existencia de incentivos fiscales a la realización de las mismas; difícil registro contable de los activos intangibles; incertidumbre acerca de la calificación de una actividad como I+D+i; excesiva complejidad; falta de información; legislación cambiante; inexistencia de departamentos internos de I+D; complejidad del tratamiento jurídico-

³⁹ Al igual que nosotros proponemos para las *spin-off*, el TRLIS contempla, por la trascendencia que tienen en nuestra economía, un régimen especial para las empresas de reducida dimensión en el Capítulo XII (incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión) del Título VII (regímenes tributarios especiales), mediante la concesión de una serie de beneficios fiscales a nivel de base imponible, de tipo de gravamen y de cuota que pretende reducir la carga tributaria de este tipo de entidades. Este régimen persigue reforzar la competitividad de las empresas de reducida dimensión en relación a las empresas de mayor volumen. De forma esquemática, los incentivos fiscales que se contemplan para dichas empresas son los siguientes: (i) libertad de amortización para los elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias –condicionado al incremento sostenido de la plantilla– (artículo 109 del TRLIS); (ii) libertad de amortización para las inversiones de escaso valor (artículo 110 del TRLIS); (iii) aceleración de la amortización a efectos fiscales de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como de los elementos del inmovilizado intangible –no condicionado ni al incremento de plantilla ni a su registro contable– (artículo 111 del TRLIS); (iv) pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (artículo 112 del TRLIS); (v) aceleración de la amortización de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en que se materialice la reinversión de otros elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos (artículo 113 del TRLIS); (vi) deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien amortizable, aplicando unos límites superiores con respecto al régimen general del impuesto; y, por último, (vii) aplicación de un tipo de gravamen reducido (artículo 114 del TRLIS).

⁴⁰ El considerando 58 del Reglamento (CE) n.º 800/2008 establece que «las ayudas de investigación, desarrollo e innovación revisten especial importancia, particularmente para las pyme, ya que una de las desventajas estructurales de tales empresas radica en la dificultad que pueden experimentar para acceder a nuevos avances tecnológicos, a la transferencia de tecnologías o a personal altamente cualificado».

contable de los resultados obtenidos de la actividad de I+D+i (patentes); etc⁴¹. En pocas palabras, nos encontramos ante una serie de estímulos fiscales que resultan de difícil comprensión para las empresas⁴². En consecuencia, todos estos incentivos fiscales dejan de tener eficacia si no se consigue que las empresas logren fácilmente acceder a ellos.

Siendo así, ante los obstáculos a los que se enfrentan las empresas, entendemos fundamental dotar de un adecuado marco legal y llevar a cabo un conjunto de políticas activas que beneficien, fomenten y eliminen los obstáculos existentes para la creación de empresas de base tecnológica y que faciliten las formas de participación del personal de las universidades y de los posibles inversores⁴³.

Ante este escenario, se hace necesario esbozar tanto un posible régimen tributario de estas sociedades, en función de las particularidades de su actividad, como la configuración de especiales estímulos fiscales a la creación y desarrollo de tal tipo de empresas, más allá de los tradicionales estímulos a la I+D+i –sin perjuicio de la necesidad de revisar también la problemática general de éstos ante la nueva realidad que se nos presenta, fomentando, especialmente, la colaboración empresa-universidad, dado el elevado potencial que presentan éstas para transferir resultados–. Se trataría, en definitiva, de unos estímulos fiscales vinculados a un tipo de empresas que generarían un empleo de gran calidad y altamente cualificado.

Apostamos por un cambio de estrategia fiscal, pasando de las antiguas deducciones en inversión en I+D+i a un régimen fiscal más beneficioso para las empresas de base tecnológica o *spin-off* con independencia de que se mantengan éstos para aquellas empresas que, sin ser intensivas en tecnología, realicen en su seno actividades de I+D.

En particular, entendemos que los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades deberían simplificarse, centrándolos o reconduciéndolos a los necesarios para el fomento de la realización de actividades de I+D+i y la creación o mantenimiento de empleo, por ser dos puntos fundamentales que necesitamos reforzar para alcanzar la competitividad que necesita nuestra economía.

Algunas de las alternativas a ofrecer al actual régimen fiscal de las actividades de I+D+i podrían ser las siguientes:

En primer lugar, nos parece que una opción viable sería la aplicación de un tipo de gravamen específico a este tipo de empresas. No vemos inconveniente en que se pudiera aplicar un tipo reducido a las *spin-off* (tipo que podría ser especialmente rebajado durante, por ejemplo, los cuatro primeros años de actividad). A nuestro parecer, el establecimiento de un tipo de gravamen inferior a estas entidades aumentaría el número de las mismas y, en consecuencia, el gasto en actividades de I+D+i en España.

Por otra parte, en lo que a los incentivos fiscales existentes se refiere, en nuestra opinión, algunos de los contemplados en el Impuesto sobre Sociedades (y, en particular, en el Capítulo IV del Título III del TRLIS) son difícilmente justificables, limitando en demasía la recaudación (reduciendo así el tipo de gravamen efectivo del Impuesto sobre Sociedades). En consecuencia, abogamos por una eliminación progresiva de incentivos fiscales, dotando de una mayor simplicidad a la estructura del impuesto.

Como ya hemos advertido, sería interesante conservar la deducción contemplada en el artículo 35 del TRLIS para aquellas empresas que, con independencia de que tuvieran o no la consideración de empresas basadas en el conocimiento, llevaran a cabo actividades de I+D+i en su interior. Además,

⁴¹ En este sentido, CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ LOUSA afirman lo siguiente: «España tiene un conjunto de incentivos fiscales (...). Sin embargo, el número de entidades que disfrutan de estos beneficios es muy pequeño. Tal vez la complejidad de la norma y los problemas de financiación de las empresas explican este pobre resultado» («Los incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica», en *Revista Económica de Castilla-La Mancha*, n.º 16, 2010, pág. 285). Siendo así, PUIG VENTOSA señala como algunas de las limitaciones de esta deducción fiscal: un marco legal cambiante, el poco conocimiento de su existencia por parte de las empresas, la complejidad y burocracia, cierta incertidumbre sobre su futuro e incluso incertidumbre legal respecto a posibles inspecciones («Incentivos a la I+D+i y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades», en *Crónica Tributaria*, n.º 135, 2010, pág. 210).

⁴² PASTOR DEL PINO considera que «los beneficios fiscales previstos en el Impuesto sobre Sociedades para fomentar las actividades de I+D+i presentan importantes problemas de configuración técnica que limitan considerablemente su empleo, al resultar compleja y dificultosa su aplicación» (*El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, cit., pág. 388).

⁴³ En este contexto, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ entiende que «la creación de un tejido de instituciones que establemente desarrollen estas actividades, al margen de la coyuntura de las empresas (...) redundará en beneficio de la colectividad, por su efecto agregado» («A modo de conclusión: la adecuación de la legislación española a los objetivos de fomento de la innovación tecnológica», en *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, cit., pág. 227).

al margen de que nos parezca razonable el mantenimiento de deducciones como la contemplada en el artículo 39 del TRLIS relativa a las inversiones medioambientales, pues consideramos que el sistema tributario puede erigirse en una herramienta muy valiosa para dar cumplimiento al mandato constitucional de protección del medio ambiente contemplado en el artículo 45 de la Constitución Española, creemos que, en términos generales, otros incentivos fiscales como, por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 del TRLIS) deberían desaparecer –al menos hasta que la coyuntura económica sea más favorable– manteniéndose, sin embargo, algún tipo de estímulo a la creación de empleo (contemplada actualmente en el artículo 43 y en la disposición adicional duodécima del TRLIS)⁴⁴.

De actuar así, la disminución de la recaudación derivada de la aplicación de un tipo reducido a la actividad económica de las empresas basadas en el conocimiento podría ser compensada con la reducción de las deducciones aplicables al Impuesto sobre Sociedades que, a día de hoy, originan una cierta pérdida de ingresos tributarios.

Entendemos que, al menos hasta que el ciclo económico avance, no debe caminarse por la senda de reducciones generalizadas e indiscriminadas del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para cualquier clase de entidad con independencia de la tipología de sus inversiones. De esta forma, nos decantamos por que los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades se simplifiquen, centrándolos o reconduciéndolos a los necesarios para el fomento de la realización de actividades de I+D+i y la creación o mantenimiento de empleo, por ser dos puntos clave que necesitamos reforzar para asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo.

Sería necesario potenciar más estos dos tipos de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades frente al resto y compensarlo frenando cualquier reducción generalizada de tipos, de tal forma que la tributación efectiva sea menor solo si queda garantizada la creación de empleo o el fortalecimiento de la I+D+i española, lo que, indudablemente, originaría una renovación profunda y estructural del entramado empresarial español.

Además, estrechamente relacionada con la creación de empresas basadas en el conocimiento que, como sabemos, están compuestas esencialmente por personal investigador proveniente de centros de investigación e innovación, proponemos la instauración de una deducción fiscal para incentivar la creación de empleo altamente cualificado con lo que, además de incentivar la creación de estas empresas y el correlativo aumento en I+D+i, se facilitaría la absorción de muchos de nuestros graduados españoles.

Cabe pensar también en que, al menos durante los primeros años de actividad de las mismas, éstas deberían gozar de la posibilidad de acogerse a una libertad de amortización de los activos (tangibles e intangibles) integrantes de su patrimonio; libertad de amortización que, trascurrido el plazo de aplicación del tipo de gravamen reducido, pudiera transformarse en una suerte de amortización acelerada (equiparable, por ejemplo, a la aplicada para las empresas de reducida dimensión).

En función de todo lo expuesto, nuestras conclusiones se traducen en la propuesta que sigue de un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades, dentro de los regulados en el Título VII de su Texto Refundido.

Artículo o disposición adicional X de la Ley Y:

«Se añade un nuevo Capítulo XIX dentro del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con el siguiente contenido:

⁴⁴ En la disposición adicional duodécima del TRLIS se establece un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo. Esta disposición fue modificada, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, por el artículo 70 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. En la misma se establece que, en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, «las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en las mismas sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala: (a) por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento. En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, este tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros; (b) por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento». La aplicación de la escala está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos periodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009.

“Capítulo XIX

Régimen fiscal especial para las empresas de base tecnológica

Artículo 129 bis. Concepto de empresa de base tecnológica

A efectos de lo dispuesto en este capítulo, recibirán la consideración de empresas de base tecnológica aquellas sociedades en las que más del 75 por ciento de su volumen de operaciones proceda de la transmisión de conocimientos o de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial procedentes de la innovación y la investigación científica y tecnológica desarrollados por aquéllas, así como de servicios derivados de tales conocimientos o manifestaciones o de bienes creados por la propia sociedad aplicando los resultados de la innovación e investigación desarrollados directamente por ésta.

Artículo 129 ter. Creación de empleo cualificado

- 1. Se entenderá por creación de empleo cualificado a efectos de este capítulo, la creación de puestos de trabajo vinculados a la investigación, desarrollo e innovación para los que se requiera una formación mínima de licenciado, arquitecto, ingeniero o graduado.*
- 2. Las empresas de base tecnológica que incrementen el empleo cualificado vinculado a la investigación, desarrollo e innovación desarrollado por las mismas, tendrán derecho a la reducción de un punto porcentual en el tipo de gravamen que les resulte aplicable, por cada fracción completa de incremento de un tres por ciento del empleo cualificado en su plantilla. Esta reducción se aplicará en el periodo impositivo en el que se realice dicho incremento del empleo cualificado y en el inmediato siguiente. A estos efectos, dicho incremento deberá mantenerse al menos durante cuatro años, debiéndose regularizar la situación tributaria de la sociedad en caso contrario. En caso de resultar de aplicación, en función de las condiciones generales de la sociedad, distintos tipos de gravamen sobre diversas fracciones de la base imponible de aquélla, la citada reducción se aplicará sobre los distintos tipos de gravamen aplicables.*

Artículo 129 quater. Mantenimiento del empleo

- 1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior será necesario además el mantenimiento por la empresa del número de trabajadores que no desarrollen un empleo cualificado durante el periodo expuesto.*
- 2. Durante los periodos impositivos en que se mantenga la plantilla global de la empresa de base tecnológica sin reducción además de la proporción de empleo cualificado dentro de la misma, existirá una libertad de amortización por la sociedad de los activos fijos materiales e inmateriales adquiridos o creados en un ejercicio en que concurrieron las circunstancias expuestas en el artículo 129 ter”».*