

José Antonio Fernández Amor

(Director/Coordinador)

DIGITALIZACIÓN, EMPRESA Y DERECHO

DIGITALIZACIÓN, EMPRESA Y DERECHO

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

JAVIER LOPÉZ GARCÍA DE LA SERRANA

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

RICARDO ROBLES PLANAS

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ

Director de publicaciones

DIGITALIZACIÓN, EMPRESA Y DERECHO

José Antonio Fernández Amor

Director/Coordinador

Autores

Sandra Camacho Clavijo

Josep Cañabate Pérez

José Antonio Fernández Amor

Zuley Fernández Caballero

Carolina Gala Durán

Miguel Gardeñas Santiago

Carles Górriz López

Jorge Miquel Rodríguez

Susana Navas Navarro

Miguel Ángel Sánchez Huete

Josep Suquet Capdevila

El presente trabajo se encuadra en el proyecto “Reorientación de los instrumentos jurídicos para la transición empresarial hacia la economía del dato” financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación, con referencia PID2020-113506R-100 REFERENCIA DEL PROYECTO/ AEI/10.13039/501100011033. IP: Dr. José Antonio Fernández Amor

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

Este libro ha sido sometido a un riguroso proceso de revisión por pares.

© 2024 Los autores y las autoras

© 2024 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona
e-mail: editorial@atelierlibros.es
www.atelierlibrosjuridicos.com
Tel. 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-10174-99-3

Depósito legal: B 18801-2024

Impresión: Podiprint

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	9
<i>José Antonio Fernández Amor</i>	
PRIMERA PARTE	
LA EMPRESA Y SU ORGANIZACIÓN	
I. Empresa y organización interna	
ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA DEL TELETRABAJO DESDE LA PERSPECTIVA DE LA PREVENCIÓN DE RIESGOS LABORALES	15
<i>Carolina Gala Durán</i>	
LA CONSTITUCIÓN EN LÍNEA DE SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. LA INCORPORACIÓN AL DERECHO ESPAÑOL DE LA DIRECTIVA 2019/1151 Y LA PROPUESTA DE REFORMA DE LA NORMATIVA EUROPEA	43
<i>Jorge Miquel Rodríguez</i>	
II. Empresa y ubicación territorial	
EL PRINCIPIO DEL ESTADO DE ORIGEN ENTRE LA DIRECTIVA DE COMERCIO ELECTRÓNICO, EL REGLAMENTO GENERAL DE PROTECCIÓN DE DATOS Y EL REGLAMENTO DE SERVICIOS DIGITALES	63
<i>Miguel Gardeñas Santiago</i>	
LA PROTECCIÓN DE LOS USUARIOS DE LAS PLATAFORMAS DE INTERCAMBIO DE VÍDEOS (PIV): ASPECTOS DE INTERÉS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA COMPETENCIA JUDICIAL INTERNACIONAL EN MATERIA CONTRACTUAL	99
<i>Josep Suquet Capdevila</i>	

**SEGUNDA PARTE
LA EMPRESA Y SUS RELACIONES CON TERCEROS**

I. Empresa y responsabilidad

LA TRANSFERENCIA INTERNACIONAL DE DATOS PERSONALES A ESTADOS UNIDOS: EL “TRANSATLANTIC CLASH” DE DOS CULTURAS DE PRIVACIDAD	123
<i>Josep Cañabate Pérez</i>	
LA EMPRESA DE SALUD DIGITAL Y LA IMPLEMENTACIÓN DE SISTEMAS DE IA: CUESTIONES DE RESPONSABILIDAD CIVIL EN EL NUEVO MARCO EUROPEO	153
<i>Sandra Camacho Clavijo</i>	
LOS MODELOS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL DE PROPÓSITO GENERAL Y RESPONSABILIDAD CIVIL. APROXIMACIÓN CRÍTICA	177
<i>Susana Navas Navarro</i>	

II. Empresa y actividad

REGLAMENTO DE MERCADOS DIGITALES: ¿UNA SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS DEL ART. 102 TFUE?	195
<i>Carles Górriz López</i>	

BENEFICIOS FISCALES POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D+I PARA LAS PERSONAS FÍSICAS	221
<i>Zuley Fernández Caballero</i>	

III. Empresa y Administración tributaria

PERFILES DE RIESGO FISCAL CREADOS POR INTELIGENCIA ARTIFICIAL . . .	251
<i>Miguel Ángel Sánchez Huete</i>	

REFLEXIONES SOBRE BIENES INTANGIBLES BASADOS EN CONJUNTOS ESTRUCTURADOS DE DATOS O CRIPTOACTIVOS Y LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	277
<i>José Antonio Fernández Amor</i>	

II. Empresa y actividad

BENEFICIOS FISCALES POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE I+D+i PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

Zuley Fernández Caballero

Profesora lectora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

ABSTRACT:

Public aid to boost research, development, and technological innovation (R&D&I) activities is structured through fiscal and parafiscal instruments. Spain has implemented various tax measures for several years that benefit the performance of such activities. In this study, we analyze the current tax incentives for conducting research, development, and technological innovation activities and their effectiveness in encouraging individuals to engage in these activities.

Keywords: R&D&I activities, tax benefits, direct taxation.

Palabras clave: actividades I+D+i, beneficios fiscales, imposición directa.

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN;
2. VENTAJAS FISCALES A LA I+D+i;
 - 2.1. Concepto de I+D+i;
 - 2.2. Beneficios fiscales por actividades I+D+i en el Impuesto de Sociedades;
 - 2.2.1. Libertad de amortización de activos afectos a actividades de I+D;
 - 2.2.2. Libertad de amortización de los gastos de I+D activados;
 - 2.2.3. Reducción de rentas procedentes de activos intangibles;
 - 2.2.4. Deducción en la cuota por la realización de actividades I+D+i;
 - 2.3. Incentivos fiscales por actividades I+D+i en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
 - 2.3.1. Rendimientos de actividades económicas de personas físicas;
 - 2.3.2. Rendimientos de actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas;
 - 2.3.3. Becas de investigación

exentas; 3. INSTRUMENTO PARA EL IMPULSO DE ACTIVIDADES I+D+I ALTERNATIVO AL FISCAL; 4. CONSIDERACIONES FINALES.

1. INTRODUCCIÓN

“Las políticas de ciencia, tecnología e innovación constituyen un elemento de primordial importancia en el desarrollo de las sociedades modernas ya que existe una relación entre la capacidad de generación de conocimiento y de innovar de un país y su competitividad y desarrollo económico y social”¹.

En este contexto, los sistemas de incentivos a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica (I+D+i) se materializan a través de instrumentos fiscales y parafiscales. España tiene implementado desde hace varios años diferentes medidas tributarias que benefician la realización de actividades de I+D+i. Las ventajas fiscales que tienen una mayor connotación en nuestro ordenamiento tributario se encuentran en la imposición directa, concretamente, en el Impuesto de Sociedades (IS). En efecto, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) reconoce un régimen preferente para las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Por medio de esta norma se configuran beneficios tributarios por la realización de actividades de I+D+i que comprenden tanto a la base imponible como a la cuota tributaria².

De esta forma nos encontramos con un grupo de medidas que afecta directamente la determinación de la base imponible al estar formado por un conjunto de deducciones sobre aquella. Nos referimos a la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e intangible en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo del artículo 12.3 b) de la LIS, a los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad

1. QUIRÓS GÓMEZ, J. (2021:3). “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados”, *Quincena Fiscal*, núm. 21. Disponible en: <https://acortar.link/pT6FBW>. Consultado 03/04/2024.

2. *“En el ámbito de la Unión Europea, se puede observar que los incentivos fiscales que están ligados a este tipo de actividades consisten en reducciones en la base imponible o bien en deducciones en la cuota, si bien se constata una tendencia a suprimir estas últimas en la mayoría de los países de la Unión Europea. También se percibe que, en ocasiones, se permite una amortización acelerada, mientras que, en otros casos, los países establecen medidas para el fomento de la contratación de investigadores altamente cualificados o bien algún tipo de incentivo para la inversión de horas de trabajo en actividades de I+D+I. Asimismo, existen otras fórmulas complementarias, como las deducciones por donativos para financiar estas actividades, la exención de las becas de investigación o los tratamientos especiales para las transferencias de tecnología entre sociedades de un mismo grupo”*. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:59). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica”, *Crónica Tributaria*, núm. 128.

de amortización que podrán amortizarse libremente (artículo 12.3 c) de la LIS) y a la reducción de las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D+i prevista en el artículo 23 de la LIS. Por otro lado, el artículo 35 de la LIS regula una deducción en la cuota íntegra por la realización de actividades de I+D+i.

En principio, estos beneficios fiscales están pensados para ser aplicados por los sujetos pasivos del IS, principalmente, el mundo empresarial, sin embargo, las personas físicas también podrán ejercitar su derecho a aplicar las deducciones sobre la base y la cuota cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que realicen actividades económicas. Y esto es así porque 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 no Residentes y sobre el Patrimonio dispone en su artículo 28 que el rendimiento neto de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) se determinará aplicando las normas del IS y más adelante, en el artículo 68 apartado 2 de la misma ley establece que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en el IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción. Asimismo, el legislador exime de tributar en concepto de IRPF, si se cumplen con determinados requisitos: las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las becas concedidas por las fundaciones bancarias percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo.

En este ámbito, se aprecia otro instrumento alternativo a los beneficios fiscales con el que se pretende también incentivar la realización de actividades de I+D+i, consistente en una bonificación sobre la cuota empresarial a la Seguridad Social por contingencias comunes de las empresas que contraten de manera indefinida a personal para el desempeño de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Esta medida se recoge en el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigado y es incompatible con las ventajas fiscales que acabamos de mencionar, excepto para aquellas entidades que dispongan del sello de “PYME Innovadora”.

En definitiva, nos encontramos ante un conjunto potente de ayudas públicas para dar impulso a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que pueden ser aplicadas por cualquier persona que realice actividades económicas, pero que no está exento de polémica. Lo que se demuestra con la dificultad para identificar cuándo estamos frente a una actividad de investigación y desarrollo o una actividad de innovación tecnológica. Y es que a pesar de que la ley parece clara en relación con estas definiciones (asunto nada baladí si como veremos más adelante no les afectan los mismos beneficios y en aquellos

casos en que sí se puede aplicar iguales medidas los porcentajes de deducción son notoriamente diferentes según de qué actividad se trate), ciertas acepciones contenidas en la norma han creado indefinición jurídica, donde se utilizan en algunos casos conceptos jurídicos indeterminados. A lo que debemos adicionar que el legislador ha puesto a disposición de los contribuyentes ciertos instrumentos como el Informe Motivado que determinan si los esfuerzos técnicos y/o científicos de estos obligados se pueden calificar de I+D, iT o, quedan excluidos de estas definiciones, vinculante para la Administración tributaria, aunque como constataremos en el transcurso del trabajo se ha producido un cambio de criterio por parte del Tribunal, alejándose la jurisprudencia de la postura seguida hasta hace poco respecto a dichos informes.

A su vez, cuando se trate del contribuyente, persona física del IRPF con derecho a aplicar estos incentivos fiscales, el ejercicio de aquél estará condicionado a la determinación de la base imponible a través del método directo normal, que requiere la realización de un mayor número de gestiones y costes, no obstante, disponer estos sujetos de otras vías de cálculo del beneficio empresarial que implican un menor coste de gestión, principalmente, para aquellos pequeños empresarios individuales, aludimos a la estimación objetiva y la estimación directa simplificada.

Por lo cual, el presente estudio tiene como finalidad analizar los actuales beneficios fiscales que incentivan las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y la suficiencia de éstos para promover que las personas físicas lleven a cabo dichas actividades.

2. VENTAJAS FISCALES A LA I+D+i

El actual régimen de beneficios tributarios a la I+D+i está constituido, principalmente, por ventajas fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y también en el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas. Se trata de un régimen que está pensado, básicamente, para las empresas y que a pesar de las ventajas que supone para aquéllas presenta “*una elevada complejidad en su aplicación, que ha llevado a diseñar mecanismos de consultas vinculantes que otorguen mayor seguridad jurídica a las empresas con el fin de evitar que las ayudas públicas sean opciones desecharadas por las empresas y se fomente, por tanto, la discriminación entre ellas*”³.

3. BELDA, I. (2023:3). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos en la imposición indirecta e internacional”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 37. Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024.

2.1. Concepto de I+D+i

Una de las mayores dificultades que presenta nuestro sistema tributario en relación con los beneficios fiscales por la realización de actividades de I+D+i es la definición de investigación, desarrollo e innovación⁴. Actualmente, el artículo 35.1 a) de la LIS determina que la investigación es la “*indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a 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.*

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

*También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores*⁵.

4. En este punto son importantes los manuales metodológicos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Estos manuales de la OCDE son considerados como indicadores de la ciencia y tecnología, comprenden diversos estudios relativos a la investigación y desarrollo (Manual de Frascati, de 2002) y la innovación tecnológica (Manual de Oslo, de 1997). De igual forma, debe tenerse en consideración las previsiones contenidas en el Derecho de la Unión Europea, como las que incorporaba el Tratado de las Comunidades Europeas, cuyos preceptos regulaban las actividades comunitarias en materia de innovación y desarrollo tecnológico, fijando los objetivos a conseguir y estableciendo normas a cumplir para su realización. Véase, GIL GARCÍA, E. (2018:1-31). “La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i.”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, parte Estudios. Disponible en <https://acortar.link/fGzUPa>. Consultado 16/01/2024.

5. Sobre la evolución histórica de estos conceptos véase RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007:41-55). “Los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 39. Disponible en: <https://acortar.link/ZmByut>. Consultado 18/03/2024 y FABRA VALLS, M., FALCHI P. (2017:1-56). “Los incentivos fiscales para el fomento de la innovación empresarial”.

Por su parte, el concepto de innovación tecnológica es similar al de desarrollo, aunque el legislador regula una lista cerrada de desembolsos que dan derecho a la deducción a este tipo de actividades. En este sentido, se establece que la innovación tecnológica es “*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.*

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial” (artículo 35. 2 a) LIS).

Y continúa el precepto destacando que los únicos gastos que podrán ser incluidos en la base de la deducción serán los que se deriven por actividades de innovación, concretamente:

- “*Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen*”.
- “*Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera*”.
- “*Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros*”.
- “*Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas*”.

rial en España e Italia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, parte estudio. Disponible en: <https://acortar.link/6ovcCt>. Consultado 24/02/2024. TSJ Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia núm. 82/2002 de 28 enero (JT 2002\1157), TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), sentencia de 9 febrero 2016. RJ 2016\1894.

De las definiciones transcritas se “*puede deducir que el legislador está pensando fundamentalmente en el ejercicio de las mismas en el marco de una actividad empresarial de tipo industrial, aunque no cabe descartar su aplicación en cualquier ámbito económico. Otra precisión que debe hacerse es que la ley no exige el éxito o la existencia de algún tipo de resultado satisfactorio de las actividades de I+D+I para que las mismas puedan ser objeto de un tratamiento fiscal favorable*”⁶.

En este orden, existe unidad de criterios por parte de los autores de que resulta complejo precisar qué se entiende por actividad de I+D o por el contrario de innovación tecnológica. Para ello, destacan dos cuestiones relevantes:

- Desvincular la actividad de I+D de la consecución de un resultado, frente a la innovación, que hace referencia, precisamente, a aquél.
- La necesidad de que la actividad de iT se produzca en el ámbito tecnológico del proceso o producto.

De igual forma, se reconocen otras dos características para las actividades de I+D:

- “*Por un lado, exigen una organización y una voluntad o intención dirigida a la obtención de una innovación, lo que excluye los descubrimientos y mejoras casuales.*
- *De otro, pretenden incentivar una actividad investigadora y no se exige, en consecuencia, que tengan un resultado satisfactorio. Ahora bien, estas actividades, para disfrutar de la deducción, deben concretarse en proyectos concretos, sean sus resultados o no satisfactorios. En definitiva, la actividad debe ir dirigida a conseguir una novedad*”⁷.

Siguiendo con los criterios expuestos por la doctrina científica, las actividades de investigación son “*aquellas en las que no se aprecie componente alguno que persiga descubrir nuevos conocimientos y una comprensión superior en el ámbito científico y tecnológico*”. Tampoco serán consideradas como actividades de investigación y desarrollo la que no tengan “*elementos que den lugar a un producto sustancialmente nuevo, siendo solamente lo que se hace por las entidades meras adaptaciones de productos ya existentes en el mercado a las nuevas condiciones de dicho mercado*”. En la medida “*en que el desarrollo constituya,*

6. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:60). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación...”, *op. cit.* De igual forma, NIETO MONTERO, J. J. (2000:117 y ss.): “Régimen fiscal de la creación e inversión en nuevas tecnologías”, *Derecho Tributario e informática*, Tirant Lo Blanch, Valencia. Véase también TEAC resolución de 8 enero 2015 (JT 2019\398).

7. BELDA, I. (2023:3). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos...” *op. cit.* Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024. Para más información: MAGRANER MORENO, F. J. (2006:8-15): “Aspectos relevantes para la calificación de actividades y determinación de la base en las deducciones de I+D e IT”, *Tribuna Fiscal*, Ciss, núm. 188, 2006.

como fin último, un nuevo producto o la mejora tecnológica sustancial de un producto existente, tal actividad podrá calificarse como desarrollo a efectos de la aplicación de la deducción de I+D”⁸.

Por ende, “se pude concluir que la investigación se caracteriza por operar en un plano abstracto, desvinculado del proceso industrial, en el que se persigue descubrir nuevos conocimientos, mientras que el desarrollo aplica estos resultados a los procesos productivos. La distinción entre las distintas fases de la investigación, por consiguiente, carece de virtualidad a los efectos de la deducción en la cuota (...), al ofrecerse un régimen común a las actividades de investigación y desarrollo”⁹. Por lo que se desprenden varias consecuencias, a partir de esta posición científica.

- La primera: que las actividades de investigación y desarrollo destacan por su “originalidad y novedad en relación con los conocimientos, estado tecnológico, procesos o productos existentes en el mercado, plasmada en un plano teórico en el supuesto de la investigación (nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico), en el producto en que se concrete el desarrollo (nuevos materiales, productos, procesos o sistemas de productos), o en los nuevos teoremas y algoritmos utilizados en el desarrollo de sistemas operativos y lenguajes nuevos”, quedando fuera las simples adaptaciones o esfuerzos rutinarios para la mejora de los procesos o productos.
- La segunda, que las actividades de investigación y desarrollo no tienen carácter productivo. “La investigación y el desarrollo se producen en un momento previo al proceso productivo y el límite a partir del cual ya no pueden considerarse gastos de investigación y desarrollo (...) que se podrá incluir la materialización de los nuevos productos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable”.
- La tercera consecuencia está relacionada con el hecho de que estas actividades de I+D tienen un carácter planificado ya que se requiere “una identificación por proyectos en los que se recogerán los objetivos perseguidos, una previsión de los resultados, las actuaciones a realizar, así como un presupuesto de los costes en que se incurrirá en su ejecución”.
- En cuarto lugar, cabe destacar que es intrascendente el resultado al que se llegue, “en el sentido de que se podrá incurrir en gastos relativos a estas actividades con independencia de que, finalmente y a causa de los resultados obtenidos, el resultado se incorpore o no al proceso productivo”.

8. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:62). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación...”, *op. cit.*

9. BELDA, I. (2023:4). “A vueltas con las deducciones por innovación tecnológica y el software en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, parte Estudios. Disponible en: <https://acortar.link/6xS3pW>. Consultado 15/03/2024. También FABRA VALLS, M. (2003:1-22): “Deducción por actividades de I+D+I: principales aspectos de su régimen jurídico”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 11.

— “Por último, el concepto de innovación tecnológica comprende aquellas actividades de transferencia de tecnología (diagnóstico tecnológico y adquisición de tecnología avanzada) cuyo grado de novedad en relación con el estado de ciencia o de la técnica existente no permite considerarlas como investigación y desarrollo, aunque incorporen novedades respecto a los productos o procesos existentes en relación con la situación de partida de la propia empresa. Y, también, otras como la incorporación de nuevos diseños industriales o procesos de producción o la certificación de sistemas de calidad, con las que la empresa realiza un esfuerzo de adaptación y mejora en un contexto cambiante y competitivo”¹⁰.

De la misma forma, la Administración tributaria también se ha referido a la distinción entre actividades de desarrollo e investigación y actividades de innovación tecnológica, a través de su contestación a las consultas dirigidas a la Dirección General de Tributos (DGT) y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC). Respecto a la interpretación que hace la Administración de qué se entiende por actividades de I+D, destacan la contestación a dos consultas a la DGT: una del día 26 de diciembre de 2000 (V0107-00) y la otra del 27 de febrero de 2001 (V0010-01). En el caso de la primera consulta de 26 de diciembre de 2000, Hacienda determina que no es actividad de I+D aquella que corresponda a la elaboración de normativa sobre homologación y certificación de componentes y vehículos completos. Estas actividades, según la Administración tributaria no significan la incorporación de nuevas tecnologías, la adquisición de nuevos conocimientos en el ámbito científico o técnico, la creación de productos novedosos, la inclusión de procesos desconocidos, ni tampoco que mejoren los ya existentes.

Siguiendo con esta doctrina administrativa y de manera parecida a la interpretación anterior, en la contestación a la Consulta Vinculante del 27 de febrero de 2001 la DGT no entendió que se trataba de actividades de investigación y desarrollo la adaptación de un sistema de entorno industrial ya existente en un sector para su utilización en otro distinto con usuarios también diferentes. Y en esta misma línea de interpretación, en relación con el software avanzado, Hacienda considera que lo que hace la entidad es adicionar un desarrollo propio a unas tecnologías preexistentes que se adquieren de terceros para obtener un producto informático con nuevas prestaciones y posibilidades de unos programas, sin necesidad de acudir a su compra en el mercado donde ya existen.

Para identificar los criterios que utiliza la Administración a la hora de precisar qué se considera por innovación tecnológica, debemos remitirnos a las consultas vinculante de 20 de abril de 2005 (V0656-05), consulta vinculante de 11 de octubre de 2005 (V2052-05) y consulta vinculante del 16 de enero de 2008 (V0076-08), entre otras. En las contestaciones a dichas consultas se refuerza la

10. BELDA, I. (2023:3). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos...” *op. cit.* Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024.

idea de la necesidad ineludible de que exista una “*novedad científica o tecnológica significativa en los nuevos productos, procesos o materiales buscados o conseguidos, ya que la norma descarta que tal circunstancia se produzca, por ejemplo, cuando estemos ante «esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos o ante «modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares*”¹¹.

De esta doctrina administrativa que acabamos de comentar se distinguen algunas ideas delimitadoras de la innovación tecnológica:

- Novedad o mejora sustancial: “*el producto o proceso obtenido ha de ser nuevo o incorporar una mejora sustancial. La novedad no ha de ser meramente formal o accesoria, sino que supone la existencia de un cambio esencial, una modificación de alguna de las características básicas e intrínsecas del producto o proceso, que atribuyen una nueva naturaleza al elemento modificado*”¹².
- La novedad tiene que originarse dentro del ámbito tecnológico del proceso o producto.
- No es necesario que se consiga un nuevo producto o proceso que hasta ese momento no estaba en el mercado, sino el desarrollo de un nuevo.

Por su parte, el TEAC en la Resolución de 3 de junio de 2005, determina que la investigación y el desarrollo son conceptos jurídicos indeterminados que pueden dar lugar a valoraciones subjetivas diferentes porque no siempre resulta sencillo identificar si se trata o no de una mejora tecnológica sustancial o si son realmente simples esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, productos, procesos o sistemas. Este órgano es del criterio de que en el ámbito tecnológico los avances que se producen, en contadas ocasiones, son efectivamente novedosos, por lo cual para saber si estamos en presencia de una novedad, mejora sustancial o esfuerzo rutinario de mejora será imprescindible que se estudie y aprecie todos los elementos contenidos en la norma¹³.

Asimismo, el apartado 3 del artículo 35 de la LIS incorpora una delimitación negativa de las actividades que no pueden ser consideradas ni de investigación, ni de desarrollo, ni de innovación tecnológicas. Dispone este precepto que no se consideran actividades de I+D+i:

- “*Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de*

11. Para más información: DGT, consulta vinculante núm. V1841/12 de 20 septiembre (JT 2012\1193), DGT, consulta vinculante núm. V0054/02 de 17 septiembre (JUR 2003\24367).

12. BELDA, I. (2023:3). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos...” *op. cit.* Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024.

13. También del TEAC, resolución de 21 diciembre 2006 (JT 2007\498); TEAC, resolución de 19 enero 2001 (JT 2001\188).

- producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares”.*
- “*Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas (...); la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades*”.
- “*La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos*”.

Por último, debemos mencionar que el cuarto apartado del artículo 35 de la LIS permite que los contribuyentes aporten un informe motivado “*emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos*” (...) “*para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o*” (...) “*para calificarlas como innovación tecnológica*”. (...)¹⁴ “*Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades*”. El carácter vinculante de este informe, básicamente, en lo que respecta a la clasificación como innovación tecnológica del desarrollo del software era entendido por la jurisprudencia en términos amplios y prevalecía la calificación que contenían estos informes motivados¹⁵. Sin embargo, recientemente se ha producido un cambio interpretativo de la Audiencia Nacional que se pronuncia a favor del TEAC que no reconoce el carácter vinculante de la calificación como iT desarrollo del software que admitían los informes motivados de los contribuyentes afectados¹⁶.

14. TSJ de Madrid, Sentencia de fecha 10 de julio de 2013 (JUR 2013, 261193). ALONSO ANTÓN, C. (2016: 1-3). “Deducción en el IS por actividades de investigación y desarrollo. Alcance del informe de la Administración”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8, parte Jurisprudencia. Disponible en <https://acortar.link/2qAm5q>. Consultado 30/01/2024.

15. Sobre el carácter vinculante de dichos informes motivados, entre otras: sentencia SAN 2459/2021, del 12 de mayo del 2021; sentencia SAN 3099/2021, del 2 de junio del 2021; sentencia SAN 3172/2021, del 1 de julio del 2021; sentencia SAN 3177/2021, del 7 de julio del 2021.

16. Sentencia SAN 5529/2022, del 23 de noviembre del 2022, sentencia SAN 5530/2022, de la misma fecha, sentencia SAN 5537/2022, del 9 de diciembre del 2022, sentencia SAN 5731/2022, del 14 de noviembre del 2022 y sentencia SAN 5866/2022, del 30 de noviembre del 2022. El cambio de criterio interpretativo de la Audiencia Nacional referente a la calificación como innovación tecnológica del

2.2. Beneficios fiscales por actividades I+D+i en el Impuesto de Sociedades

Ya señalábamos al inicio de este estudio que es en el IS y en el IRPF (por la remisión que hace este tributo al primer impuesto) donde se prevén los beneficios fiscales más destacados dentro del ordenamiento tributario español relativos a las actividades de I+D+i. En este orden, las normas del IS, respecto a dichas actividades, afectan fundamentalmente a los ajustes al resultado contable en la configuración de la base imponible en relación con las amortizaciones y a la deducción de la cuota del impuesto¹⁷.

2.2.1. Libertad de amortización de activos afectos a actividades de I+D

El primero de los beneficios fiscales por actividades de I+D+i que analizaremos se vincula a la libertad de amortización, a través de la cual se permite al inversor elegir el momento en que haya de registrarse la depreciación fiscal, sin necesidad de que tenga que acogerse a las reglas generales de amortización máxima de los activos. De esta forma, los contribuyentes pueden acelerar las dotaciones a la amortización por encima de los porcentajes máximos determinados para cada activo. Este beneficio “*supone anticipar en el tiempo gastos fiscales; aunque al final se terminará amortizando lo mismo: el valor del activo. De este modo, no se reduciría en un sentido estricto el impuesto pagado; únicamente se lograría su diferimiento*”¹⁸.

La primera apreciación que debemos hacer respecto a la libertad de amortización es que la misma no se aplica a las actividades clasificadas como innovación tecnológica¹⁹. El artículo 12.3 b) de la LIS regula la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e intangible, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. No obstante, el

desarrollo del software se basa en un informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Sobre este cambio de postura jurisprudencial remítase a: BELDA, I. (2023:1-16). “A vueltas con las deducciones por innovación tecnológica y el software en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm.7. Disponible en <https://acortar.link/Y3hsLQ>, consultado 30/05/2024.

17. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2015:1-22). “Deducciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 21/2015. Disponible en: <https://acortar.link/mTnfct>. Consultado 03/02/2024.

18. RIVAS, S. C., (2007:76). “Los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español: historia y actualidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financiero, núm. 39. Disponible en: <https://acortar.link/ZmByut>. Consultado: 05/04/2024.

19. Entiende la doctrina que, en las actividades de investigación y desarrollo, la amortización tiene, a su vez, una finalidad extrafiscal. Por todos, NIETO MONTERO, J. J. (2000:130). “Régimen fiscal de la creación., *op. cit.* RIVAS SÁNCHEZ, C. y ORDÓÑEZ DE HARO, C. (2004: 35 y ss.), “Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 66.

precepto no aclara cuál es el período de tiempo de la afectación del bien. “*En este sentido, es posible entender que los elementos del inmovilizado material e intangible deberían permanecer afectos hasta que se cumpla su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, en concordancia con lo que determina el artículo 35.1 c) de la LIS*”²⁰.

La excepción a este régimen especial de libertad de amortización la encontramos en los edificios que quedan excluidos del mismo y que podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, aunque sigue constituyendo un trato fiscal ventajoso para estos inmuebles “*hay que tener en cuenta que, según las tablas oficiales de amortización, los edificios industriales tienen un coeficiente máximo del 3% y los edificios administrativos y de viviendas un 2%; porcentajes que se ven incrementados hasta el 10% en el caso de afectarse estos activos a la I+D*”²¹.

En cualquier caso, estas normas sobre libertad de amortización que afectan a las actividades de I+D, solo se van a aplicar en el ámbito fiscal, ya que desde la perspectiva contable la amortización se hará en función de la vida útil del bien de que se trate. Por ello, a efectos fiscales, dependiendo de la amortización que se realice será necesario hacer los ajustes fiscales en la base imponible. “*De manera que, en los años en que se decida aplicar una amortización fiscal superior a la dotación contable, se tendrá que realizar el correspondiente ajuste negativo al resultado contable. Esta diferencia negativa revertirá en los ejercicios posteriores, a través del ajuste positivo al resultado contable, que se producirá como consecuencia de la mayor cuantía de la amortización contable con respecto a la fiscal. Lo cual sucederá siempre que el inmovilizado permanezca en el patrimonio hasta el fin de su vida útil. Si se transmite el bien, la diferencia negativa que surgió en su día se regularizará en el período en que se enajene el inmovilizado por la diferencia entre el resultado de la operación desde el punto de vista contable y fiscal*”²².

20. QUIRÓS GÓMEZ, J. (2021:9-10). “Incentivos fiscales a la investigación...”, *op. cit.*, Disponible en: <https://acortar.link/pT6FBW>. Consultado 03/04/2024. “*Para poder disfrutar de la deducción el inmovilizado material e inmaterial tiene que estar afecto exclusivamente a actividades de I+D. Del mismo modo, se debe tener en cuenta que esta deducción está condicionada a que la inversión permanezca en el patrimonio del sujeto pasivo hasta que cumpla su finalidad específica en la actividad de I+D, a menos que su vida útil fuese menor según las tablas oficiales de amortización*”. GIL GARCÍA, E. (2018:1-31). “La seguridad jurídica en la aplicación ...” *op. cit.*, Disponible en <https://acortar.link/fGzUPa>. Consultado 16/01/2024. De manera muy parecida: DGT, consulta núm. 2055/04 de 13 diciembre (JUR 2005\43566).

21. RIVAS, S. C., (2007:78). “Los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español: historia y actualidad”, *op. cit.*, Disponible en: <https://acortar.link/ZmByut>. Consultado: 05/04/2024.

22. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:65). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación...”, *op. cit.*

2.2.2. Libertad de amortización de los gastos de I+D activados

La libertad de armonización de los gastos de I+D activados parte de la premissa de que la deducción de los gastos realizados por una entidad contribuyente del IS conlleva dos exigencias: su contabilización conforme a las normas del Plan General de Contabilidad y su admisibilidad por la LIS a la hora de establecer los ajustes sobre el resultado contable para la determinación de la base imponible de dicho impuesto.

De manera general, todos los gastos contabilizados serán deducibles, con algunas excepciones recogidas en la LIS y en las otras disposiciones sobre ajustes contenidas en la propia norma tributaria (que no incluyen los gastos I+D, por lo que pueden ser deducibles). No obstante, los gastos de investigación y desarrollo tienen rasgos que les separan de otras figuras afines. En este orden, el Plan General de Contabilidad contempla su activación al cierre del ejercicio como inmovilizado intangible, siempre que se dividan por proyectos individualizados y especificados para que puedan ser distribuidos en el tiempo, además deben existir indicios racionales de su éxito técnico y de la rentabilidad de los proyectos.

Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización podrán amortizarse libremente (artículo 12.3 c) de la LIS). De esta forma, el legislador descarta de este beneficio a “*las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización, teniendo su origen en que entre los gastos activados se recoge la amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de I+D y éstos ya gozan de libertad de amortización*” con lo que acabamos de comentar en el apartado anterior (artículo 12.3 b) de la LIS), “*lo que provocaría duplicar el beneficio*”²³.

Para que los gastos de investigación y desarrollo formen parte del inmovilizado inmaterial y, en consecuencia, puedan amortizarse, tendrán que producirse una serie de condiciones:

- Existencia de un proyecto específico e individualizado para cada actividad de investigación y desarrollo.
- La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto debe estar claramente establecidas.
- En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de investigación y desarrollo, tanto para el caso en el que la empresa tenga la intención de su explotación directa como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido, si existe mercado.

23. QUIRÓS GÓMEZ, J. (2021:9-10). “Incentivos fiscales a la investigación...”, *op. cit.*, Disponible en: <https://acortar.link/pT6FBW>. Consultado 03/04/2024.

En definitiva, que exista:

- Una rentabilidad económica-comercial del proyecto asegurada.
- Una financiación de los distintos proyectos de investigación y desarrollo que permita completar la realización de éstos.
- Una individualización específica de los proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Una serie de motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico comercial del proyecto o proyectos de lo que se trate.

El cumplimiento de estos requisitos permitirá considerar los gastos en investigación y desarrollo como inmovilizado inmaterial, amortizándose contablemente lo más breve posible siempre dentro del plazo de 5 años desde la conclusión del proyecto de investigación y desarrollo. Por el contrario, el incumplimiento de aquellas exigencias provocará la consideración de los gastos de investigación y desarrollo como gastos del ejercicio en que se realicen²⁴.

En resumen, los gastos en investigación y desarrollo serán deducibles, ya sea como gastos normales del ejercicio o como amortizaciones (en aquellos casos que fueran considerados como inmovilizado intangible). A lo que debemos incluir la libertad de amortización que hacíamos referencia en el apartado anterior, así como las deducciones en cuota que examinamos a continuación. Lo que nos lleva afirmar que el beneficio fiscal es doble, pues sirven tanto para reducir la base imponible como para minorar la cuota tributaria.

2.2.3. Reducción de rentas procedentes de activos intangibles

El artículo 23 de la LIS recoge una reducción aplicable en la base imponible del tributo y que afecta tanto a las actividades de desarrollo e investigación como a las actividades de innovación tecnológicas. En efecto, las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D+i, tendrán derecho a la reducción de la base imponible resultante de multiplicar el 60% de los ingresos integrados, por el resultado de un coeficiente²⁵ que se calcula en base a gastos de creación, adquisición y subcontratación. “*Beneficiando a aquellos contribuyentes que acrediten haber*

24. Al permitirse libertad de amortización de los “gastos de investigación y desarrollo, es evidente que los beneficios tributarios para las PYME que inciden en la amortización poco van a influir en ese elemento del inmovilizado inmaterial, en cuanto el máximo beneficio tributario en lo que amortización se refiere viene ya establecido en el régimen general”. ECHEVERRÍA ECHEVERRÍA, Gaspar (2005:178-179) *Beneficios tributarios para la PYME en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Universitario, Granada.

25. En ningún caso se incluirán en dicho coeficiente gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

desarrollado directamente una actividad inventora respecto a aquellos que se limitan a encargar o comprar a terceros, en España o en el extranjero, el fruto de dicha actividad”²⁶.

Esta reducción de la base también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

También entiende el legislador que se trata de rentas positivas susceptibles de reducción:

- Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos.
- Las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de la LIS en relación con los activos.
- Los gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

En cualquier caso, para poder aplicar la reducción será necesario que se cumplan con los requisitos que aparecen en el apartado 3 del artículo 23 LIS. Estos son:

- “*Que el cedentario 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 cedentario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cedentario*”.
- “*Que el cedentario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas*”.
- “*Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos*”.
- “*Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos (...) correspondientes a los activos objeto de cesión*”.

26. BELDA, I. (2023:2). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos...” *op. cit.* Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024.

De la misma manera, el precepto delimita las rentas que no darán derecho a la reducción, que serán aquellas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación o de la transmisión de:

- Marcas.
- Obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen.
- Programas informáticos distintos al software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo.
- Equipos industriales, comerciales o científicos.
- Planos.
- Fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Finalmente, el contribuyente antes de aplicar la reducción podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de dos acuerdos previos: uno de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Y otro acuerdo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías anteriormente señaladas y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de éstos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. En este segundo caso, la resolución del acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la DGT, en relación con la calificación de los activos. A su vez, la Administración tributaria podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

2.2.4. Dedución en la cuota por la realización de actividades I+D+i²⁷

Uno de los beneficios fiscales más atrayentes para aquellos contribuyentes que realicen actividades de I+D+i es la deducción en la cuota íntegra que regu-

27. Hasta el 1 de enero de 2011, estuvo vigente la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Se trataba de una deducción de la cuota del IS que fue introducida por el RDL 3/2000, de 23 de junio, de Medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a las PYMES. Esta medida estuvo pensada para apoyar a las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) en sus iniciativas de innovación e internacionalización con el fin de mejorar su competitividad y lograr la supervivencia en un entorno de globalización en constante cambio. El importe de la deducción se derivaba de aplicar al importe total de los gastos e inversiones un porcentaje del 15 por ciento. Gastos e inversiones relativos con la presencia en Internet que incluía la adquisición de equipos, con software y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales web; la realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y

la el artículo 35 de la LIS. Al igual que sucedía con la reducción en la base por rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de I+D+i, esta ventaja fiscal afecta tanto a las actividades de I+D como a las actividades iT²⁸.

En el caso de las primeras, actividades de I+D, la base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos. *“Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos”* (artículo 35.1 b LIS).

La realización de las actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 25 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en dicho período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores se aplicará el 25 por ciento hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. También el legislador prevé una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo²⁹.

Por su parte, el porcentaje de la deducción será de un 8 por ciento por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades

portales web; la instalación e implantación de dichos sistemas y la formación del personal de la empresa para su uso. Además de otros gastos e inversiones relacionados con el comercio electrónico, su implantación a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.

28. Sobre este beneficio fiscal: AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2^a), sentencia de 30 julio 2020 (JUR 2020\303889), TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección5^a), sentencia núm. 573/2019 de 12 junio (JUR 2019\306325); TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección5^a), sentencia núm. 559/2019 de 5 junio. JUR 2019\215653, TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2^a), sentencia de 21 noviembre 2013 (RJ 2014\470).

29. *“La DGT también se ha pronunciado con respecto a lo que considera investigador cualificado adscrito en exclusiva a actividades de I+D en su consulta vinculante V0059-01 del 10 de julio de 2001. En ella reconoce como investigador cualificado a aquel profesional poseedor de título de nivel universitario, que trabaja en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos. Por ello, no tendrían esta consideración aquellos técnicos y personal asimilado que participan en la actividad de I+D ejecutando tareas bajo la supervisión de investigadores, así como el personal de apoyo y el personal administrativo”*. BELDA, I. (2023:5). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos...” op. cit. Disponible en <https://acortar.link/ANodQS>. Consultado 14/03/2024. Véase en este sentido, DGT, consulta vinculante núm. V1833/05 de 20 septiembre (JT 2005\1294).

de investigación y desarrollo. A su vez, los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique fuese inferior.

En relación con la deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 TRLIS), los únicos gastos corrientes de iT susceptibles de beneficiarse del crédito fiscal regulado en el precepto son:

- Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- El diseño industrial e ingeniería de procesos de producción que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
- La adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños.
- La obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000 o similares.

El porcentaje de deducción por actividades de iT es del 12 por ciento de los gastos incurridos en el periodo impositivo por este concepto.

Hay que tener en cuenta, a su vez, una serie de normas comunes a las deducciones por actividades de I+D e innovación tecnológica, como que:

- La deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de I+D+i e imputables como ingreso en el período impositivo.
- Los gastos de investigación, desarrollo e innovación que se incluyan en la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo³⁰.
- Tendrán la consideración de gastos de investigación, desarrollo e innovación las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espa-

30. Se adapta la norma interna a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 13 de marzo de 2008. Al respecto remítase también a TEAC, resolución de 26 abril 2012 (JT 2012\593).

cio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades³¹.

- Los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el artículo 35 LIS para calificar las actividades como investigación y desarrollo o innovación tecnológica. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración.
- El contribuyente podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación del derecho a la deducción sobre la cuota íntegra del IS, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.
- El contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.

Llegados a este punto, podemos concretar respecto a la deducción en la cuota por actividades de I+D+i que:

- La deducción en la cuota es compatible con las demás ventajas fiscales que hemos visto hasta el momento y representan para los contribuyentes una doble ventaja fiscal.
- Existe una gran diferencia entre la cuantía de los porcentajes aplicables y el sistema empleado para determinar el importe de la deducción por actividades de innovación frente a la deducción por I+D. “*Es más, esta es una de las razones principales por las que resulta tan importante la diferenciación entre ambos tipos de actividades*”. (...)
- “*El sistema seguido por nuestra legislación deja de dar un trato más favorable a los incrementos de gasto con respecto a los períodos anteriores que a los esfuerzos continuados años tras año. Es decir, que todo se reduce a aplicar un porcentaje sobre el volumen de gastos de un periodo, sin atender a los desembolsos registrados en años anteriores. De este modo el sistema de innovación parece renunciar a las supuestas ventajas que llevaron en su momento a optar por un sistema mixto en el caso de la I+D*”³².

31. CALVO VÉRGEZ, J. (2010:1-7) “La incidencia del lugar de realización en la aplicación de la deducción en concepto de I+D+i dentro del Impuesto sobre Sociedades a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 11, 2010 parte Crónica. Disponible en <https://acortar.link/ilw4p5>. Consultado 20/04/2024.

32. BELDA, I. (2023:9). “A vueltas con las deducciones por innovación...” *op. cit.* Disponible en: <https://acortar.link/6xS3pW>. Consultado 15/03/2024.

2.3. Incentivos fiscales por actividades I+D+i en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.3.1. Rendimientos de actividades económicas de personas físicas

Uno de los impuestos que mayor relevancia fiscal tienen dentro de nuestro ordenamiento, lo es sin duda el IRPF, cuyo hecho imponible estará constituido, entre otras modalidades, por los rendimientos de las actividades económicas obtenidos por el contribuyente. Lo primero que debemos subrayar, y que se vincula al objeto de estudio de este trabajo, es que el artículo 28 de la LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT se determinará aplicando las normas del IS. De la misma forma, el artículo 68 apartado 2 de la LIRPF dispone que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en el IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción³³. En definitiva, que para la cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas, se podrán deducir los gastos de I+D+i en la base imponible, como gastos del ejercicio o por su activación y posterior amortización como inmovilizado intangible y también, serán de aplicación para las personas físicas que realicen actividades económicas, las mismas deducciones reguladas en la LIS (artículo 35 a 39), según la remisión del artículo 68.2 LIRP, concretamente la deducción sobre la cuota íntegra por la realización de actividades de I+D+i.

Antes de continuar, nos parece oportuno hacer una serie de precisiones en relación con el cálculo de los rendimientos por actividades económicas. En este orden, debemos incidir en el hecho de que existen varios métodos para determinar el rendimiento neto que ha de introducirse en la base imponible general del IRPF. El método más exacto para determinar la verdadera capacidad económica del contribuyente es el de estimación directa. Sin embargo, la utilización de este método requerirá, por parte del contribuyente, la realización de un mayor número de gestiones (contabilidad ajustada al Código de Comercio, realización de ajustes extracontables adecuados para determinar la capacidad gravable, entre otros), aunque el legislador proporciona otras vías de cálculo del beneficio empresarial a efectos tributarios que implican un menor coste de gestión para aquellos pequeños empresarios individuales, nos referimos a la estimación objetiva y la estimación directa simplificada.

Cabe recordar que algunos sectores regulados por la normativa tributaria pueden determinar su base de forma objetiva (atendiendo a una serie de elementos como son: trabajadores, potencia eléctrica consumida, etc.) a través de los cuales se calculará el rendimiento de actividades económicas por aquellos signos externos de capacidad económica, salvo que se renuncie a éste o que el ordenamiento jurídico excluya expresamente de la estimación objetiva de la

33. Excepto aquellas que reconoce el artículo 39 apartados 2 y 3 de la LIS.

base. En el caso de que la actividad económica no esté contemplada entre los sectores para los que la norma prevé el régimen de estimación objetiva o bien cuando lo determine, el empresario renuncie a dicha estimación o éste haya sido excluido de aquella estimación objetiva, se calculará el rendimiento de la actividad económica por el régimen de estimación directa simplificada. Igualmente, si el contribuyente que está sujeto al régimen de estimación directa simplificada, renuncia o resulta excluido de este último régimen, entonces, deberá determinar el rendimiento de su actividad económica por el régimen de estimación directa normal.

Teniendo en cuenta lo comentado hasta el momento, y tomando en consideración la remisión que hace la LIRPF en sus artículos 26 y 68 podemos firmar que en la determinación de la base imponible serán deducibles los gastos de I+D+i que prevé el artículo 12 y el artículo 23 de la LIS y la deducción en la cuota íntegra que contempla la misma ley en su artículo 35, siempre y cuando se determinen los rendimientos de las actividades económicas a través de la estimación directa normal.

Ahora bien, la aplicación de aquellas deducciones, tanto en la base como la cuota, por la realización de actividades económicas, difícilmente, se podrán aplicar cuando se calculen los rendimientos por el método de estimación directa simplificada o por el método de estimación objetiva. En el caso de la estimación directa simplificada, si bien es cierto que la determinación de la base imponible y el inmovilizado intangible sigue las mismas reglas de amortización que en la estimación directa normal, tiene como peculiaridad la simplificación de las tablas de amortización aplicables al inmovilizado material. “*En este caso, el inmovilizado material afecto a actividades de I+D sólo puede amortizarse linealmente conforme a la tabla simplificada que se apruebe por el Ministerio de Economía y Hacienda*”³⁴. Lo que significa que, si el sujeto pasivo desea acogerse a la libertad de amortización, deberá renunciar a la estimación directa simplificada y optar por la normal.

En lo que respecta al método de estimación objetiva el artículo 68. 2 c) de la LIRPF regula que “*los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva sólo les serán de aplicación los incentivos a que se refiere este apartado 2 cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método*”³⁵.

Esta disposición es acorde con las características que atañen a la estimación objetiva “*dado que las normas de cálculo del rendimiento neto parten de la aplicación de signos, índices y módulos objetivos*”, (...) y “*no cabe tener en cuenta los gastos específicos que se realizan en actividades de I+D+I, ni es posible su activación ni la amortización libre. Por lo tanto, en este ámbito no existe ningún*

34. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:70). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación...”, *op. cit.*

35. Dicha regulación todavía no se ha producido.

beneficio tributario en la determinación de la base imponible que tenga en cuenta las actividades de I+D+i³⁶. Por ende, al igual que sucede con la estimación directa simplificada, si el contribuyente desea aplicar los beneficios tributarios previstos para las actividades de I+D+i, deberá renunciar a este régimen y optar por la estimación directa normal.

2.3.2. Rendimientos de actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas

La persona física es el contribuyente del impuesto, sin embargo, la LIRPF también se aplica a determinadas personas jurídicas, concretamente, las sociedades civiles (salvo que se trate de sociedades agrarias de transformación en cuyo caso están sujetas al IS) herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. En estos últimos casos se aplica el régimen de atribución de rentas establecido en el artículo 8.3 de la LIRPF, el que dispone que las “*rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente*”.

Como acabamos de indicar en el apartado anterior, aunque los beneficios tributarios por la realización de actividades de I+D+i vienen recogidos en la LIS, también se podrán aplicar a los contribuyentes del IRPF que determine el rendimiento de sus actividades económicas mediante estimación directa normal, gracias a la remisión expresa que hace la LIRPF a la LIS. En definitiva, dentro las rentas sujetas a gravamen en el IRPF se encuentran los rendimientos de actividades económicas. En estos rendimientos, los beneficios tributarios contemplados en los preceptos de la LIS incidirán en el cálculo del rendimiento neto de tales actividades económicas siempre que para calcular dicho rendimiento se atienda al régimen de estimación directa normal. Ello implica que las ventajas fiscales que reconoce el IS por I+D+i serán aplicables de forma indirecta a los sujetos pasivos del IRPF, ya sean profesionales o empresarios, siempre que los mismos apliquen el método de estimación directa normal.

En el régimen de atribución de rentas, las entidades desarrollan fiscalmente la actividad productora de los rendimientos, por lo que la determinación del rendimiento neto derivado de la actividad empresarial se realizará por la entidad sobre la base de sus datos contables o registrales y atendiendo al régimen de determinación del rendimiento neto al que se halle acogida. Posteriormente, dichas rentas se distribuyen a cada uno de los miembros que conforman la entidad para entrar a formar parte de su propia renta como persona física. Las rentas atribuidas tienen la naturaleza derivada de la fuente de donde procedan. Esta regulación da lugar también a que las entidades en régimen de atribución de

36. DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008:71). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación...”, *op. cit.*

rentas les puedan ser de aplicación los beneficios tributarios establecidos en el IS, siempre que determine su renta a través del régimen de estimación directa³⁷.

2.3.3. Becas de investigación exentas

El último de los beneficios fiscales al que haremos referencia y que afectan o pudieran afectar a las actividades de I+D+i que se encuentran en la LIRPF son las becas de investigación exentas de tributar en concepto de ese impuesto. El artículo 7 j) de dicha norma prevé que estarán exentas:

- “*Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan*”.
- (...)
- “*Las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades*”.

En relación con aquellas disposiciones, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, en su artículo 2 regula que estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando “*la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamental*

37. Para determinar el resultado de las actividades económicas realizadas a través de entidades en atribución de rentas, el importe neto de la cifra de negocio tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de actividades económicas ejercidas por dichas entidades, sin computar las rentas de origen o rentas individuales de los socios, comuneros, partícipes. Ello pone de relieve de que a pesar de que se trate de entidades sin personalidad jurídica, constituye una economía autónoma.

mente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos”.

En el caso de las becas para estudios que sean otorgadas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, estarán exentas siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- “*Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria”.*
- “*Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad”.*
- “*Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva”.*

Asimismo, no tendrán que tributar en concepto de IRPF las becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, “*siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación*” (...). “*En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral*”.

De igual forma, las bases de la convocatoria deberán disponer como requisito o mérito y de manera expresa que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades. También deberán ajustarse a los requisitos que acabamos de mencionar las becas convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013 en el desarrollo de su actividad de obra social.

Asimismo, el precepto citado prevé que el “*importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000 euros anuales*”. Sin embargo, podrá elevarse de los 6.000 euros hasta los 18.000 euros anuales “*cuanado la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente*”.

Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 21.000 euros anuales". Por su parte, si se trata de estudios de doctorado la dotación económica exenta será de 21.000 euros o 24. 600 euros anuales, em el caso de este último monto cuando los estudios se realicen en el extranjero.

"En el supuesto de becas para investigación gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente".

Por último, las becas que se concedan para la realización de estudios de doctorado y para investigación el importe exento estará constituido, además por:

- "Las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas".
- "La realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario".

3. INSTRUMENTO PARA EL IMPULSO DE ACTIVIDADES I+D+i ALTERNATIVO AL FISCAL

Puede leerse en el preámbulo de la LIRPF que "*la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, cuya aplicación se mantiene otros cinco años, conservando esta deducción la estructura actual si bien se reducen los porcentajes de deducción en la misma proporción en que se minoran los tipos de gravamen, al objeto de que las empresas puedan adaptar sus políticas de inversión al nuevo marco de ayudas públicas de impulso a estas actividades, dado que se introduce un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador*".

En efecto, el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigado³⁸, regula en su artículo 2 que:

- "La contratación indefinida, por empresas dedicadas a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, entendiendo como

38. Anteriormente, Real Decreto 278/2007, de 23 de febrero, desarrolla este régimen de bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador. Sobre este instrumento introducido en el Real Decreto 278/2007 en el preámbulo de esta norma se dispone que "*este nuevo incentivo a la investigación ha demostrado un buen funcionamiento en otros países de la Unión Europea en que ya se está aplicando y, además, presenta otras ventajas frente al incentivo de naturaleza tributaria, ya que tiene un efecto más directo y favorece la realización de la actividad y la contratación de trabajadores en España*".

tales las actividades descritas respectivamente en el artículo 34.1.a) y 35.2.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de personal para la realización con carácter exclusivo y por la totalidad de su tiempo de trabajo dará lugar, durante un máximo de tres años, a una bonificación del 40 por 100 sobre la cuota empresarial a la seguridad social por contingencias comunes. La contratación de personas investigadoras jóvenes, entendiendo por tales aquellas que sean menores de 30 años, y la contratación de mujeres investigadoras dará, respectivamente, derecho a una bonificación adicional de un 5 por 100, siendo estas acumulables, en su caso, entre sí”.

- “Con relación a la exclusividad y al cómputo de la totalidad del tiempo de trabajo, se admitirá que hasta un 15 por ciento del tiempo dedicado a tareas de formación, docencia, divulgación o similares, compute como dedicación exclusiva a actividades de I+D o iT”³⁹.

Por su parte, el artículo 6 del citado Real Decreto 475/2014 se refiere a la compatibilidad de estas bonificaciones a la Seguridad Social respecto del personal investigador y la deducción en las cuotas tributarias del Impuesto de Sociedades. En tal sentido, estipula el precepto que:

- “La bonificación en la cotización (...) será plenamente compatible con la aplicación del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica establecida en el artículo 35” de la LIS “únicamente para las pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMES) intensivas en I+D+i reconocidas como tal mediante el sello oficial de «PYME innovadora» y que por ello figuren en el Registro que, a tal efecto, gestionará el Ministerio de Economía y Competitividad”.

Asimismo, se entenderá que una entidad tiene la consideración de PYME intensiva en I+D+i cuando reúna alguno de los siguientes requisitos⁴⁰:

- “Cuando haya recibido financiación pública en los últimos tres años, sin haber sufrido revocación por incorrecta o insuficiente ejecución de la actividad financiada, a través de:
 - Convocatorias públicas en el marco del VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica o del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación.
 - Ayudas para la realización de proyectos de I+D+i, del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial.

39. “Se considerarán actividades de I+D e iT las definidas como tales en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades” (artículo 2.3 Real Decreto 475/2014).

40. Definición contenida en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas.

- 3.º Convocatorias del 7.º Programa Marco de I+D+i o del Programa Horizonte 2020, de la Unión Europea".
- "Cuando haya demostrado su carácter innovador, mediante su propia actividad:
 - Por disponer de una patente propia en explotación en un período no superior a cinco años anterior al ejercicio del derecho de bonificación.
 - Por haber obtenido, en los tres años anteriores al ejercicio del derecho de bonificación, un informe motivado vinculante positivo a efectos de aplicación de la deducción a la que se refiere el artículo 35" de la LIS.
- "Cuando haya demostrado su capacidad de innovación, mediante alguna de las siguientes certificaciones oficiales reconocidas por el Ministerio de Economía y Competitividad":
 - Joven Empresa Innovadora, según la Especificación AENOR EA0043.
 - Pequeña o microempresa innovadora, según la Especificación AENOR EA0047.
 - Certificación conforme a la norma UNE 166.002 "Sistemas de gestión de la I+D+i".

El resto de las empresas o entidades que no tengan la condición de PYMES Innovadoras podrán aplicar la bonificación en la cuota empresarial a la Seguridad Social junto con la deducción en la cuota íntegra del IS siempre que no se trate del mismo investigador. En estos casos, el legislador permite a las empresas optar por aplicar la bonificación en la cotización a la Seguridad Social respecto del personal investigador o la deducción por los costes de dicho personal en los proyectos en los que participe y en los que realice actividades de I+D+i. *"Será compatible por una misma empresa y en un mismo proyecto, la aplicación de bonificaciones sobre investigadores junto con la de deducciones por otros investigadores por los que la empresa, en ese caso, desee deducirse".*

Por último, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en el ejercicio de sus facultades de control en materia de deducciones fiscales, comprobará el cumplimiento de la condición de «PYME Innovadora» para que las empresas o entidades puedan aplicar los beneficios fiscales por realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

De todo lo anterior debemos destacar que esta medida incentivadora para actividades de I+D+i se concreta en una:

- Bonificación equivale al 40 por ciento de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario.
- Bonificación incompatible con la aplicación del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

que regula el artículo 35 de la LIS⁴¹. Excepto cuando se trate de una empresa que tenga la condición del PYME Innovadora⁴².

- Se tiene derecho a la aplicación de la bonificación en los casos de contratos de carácter indefinido, así como en los supuestos de contratación temporal.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Primera: No existe una acepción legal de actividades de I+D+i, para ello es necesario remitirse a la LIS que regula un concepto limitado y que, junto con la interpretación restringida por parte de la Administración, confieren poca certeza al obligado tributario en cuanto a la obtención y cuantía de los beneficios fiscales.

Segunda: Los principales incentivos fiscales a la I+D+i se encuentran regulados en la imposición directa y se conforman, principalmente, por deducciones aplicables en la base imponible y en la cuota íntegra del IS y el IRPF, en el caso de este último tributo, solo serán aplicables si se determinan los rendimientos de las actividades económicas por el método de estimación directa normal.

Tercera: No se justifica la diferencia de trato fiscal entre actividades I+D e iT cuyos porcentajes de aplicación en la deducción de la cuota íntegra varían considerablemente según se trate de un tipo u otro.

Cuarta: La incompatibilidad de la bonificación en la cotización de la Seguridad Social con la deducción en la cuota íntegra resuelta incongruente si se tiene en cuenta que en el caso de la segunda afecta a toda la actividad económica.

Quinta: Las personas físicas que desarrollen actividades I+D+i no podrán aplicar de manera conjunta la deducción en la cuota íntegra y la bonificación a la Seguridad Social únicamente permitido a las PYMES innovadoras, lo que se traduce en un trato desigual por razón de organización social.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ANTÓN, C. (2016). “Deducción en el IS por actividades de investigación y desarrollo. Alcance del informe de la Administración”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8, parte Jurisprudencia. <https://acortar.link/2qAm5q>:1-3.
- BELDA, I. (2023). “Metaverso y NFT, nuevos retos tecnológicos en la imposición indirecta e internacional”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm.37. <https://acortar.link/ANodQS>: 1-12.

41. *Vid. supra.*, 2.2.4. “Deducción en la cuota por la realización de actividades I+D+i”.

42. La Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, regula la obtención del sello de “Pyme innovadora” y el funcionamiento del Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora. Sobre los requisitos para obtener el sello de PYME Innovadora véase: <https://www.ciencia.gob.es/InfoGeneralPortal/documento/47c073ee-ee3b-4c27-9c8d-496dd03a1c26>.

- (2023). “A vueltas con las deducciones por innovación tecnológica y el software en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, parte Estudios. Disponible en: <https://acortar.link/6xS3pW>. Consultado 15/03/2024: 1-16.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010) “La incidencia del lugar de realización en la aplicación de la deducción en concepto de I+D+i dentro del Impuesto sobre Sociedades a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 11, 2010 parte Crónica. Disponible en <https://acortar.link/ilw4p5>: 1-7.
- Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://acortar.link/hj9kzU>.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2008). “Nuevas tendencias en la política de fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica”, *Crónica Tributaria*, núm. 128:1-24. 57-80.
- ECHEVERRÍA ECHEVERRÍA, G. (2005). *Beneficios tributarios para la PYME en el Impuesto sobre Sociedades*, Granada, Editorial Universitario:178-179.
- FABRA VALLS, M.(2003). “Deducción por actividades de I+D+I: principales aspectos de su régimen jurídico”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 11. <https://acortar.link/oHzMdt>: 1-22.
- FABRA VALLS, M., FALCHI P. (2017). “Los incentivos fiscales para el fomento de la innovación empresarial en España e Italia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, parte estudio. <https://acortar.link/6ovcCt>:1-56.
- GIL GARCÍA, E. (2018). “La seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos a la I+D+i.”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, parte Estudios. <https://acortar.link/fGzUPa>:1-31.
- MAGRANER MORENO, F. J. (2006). “Aspectos relevantes para la calificación de actividades y determinación de la base en las deducciones de I+D e IT”, *Tribuna Fiscal*, Ciss, núm. 188:8-15.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2015). “Deducciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 21/2015. <https://acortar.link/mTnfct>:1-22.
- NIETO MONTERO, J. J. (2000). “Régimen fiscal de la creación e inversión en nuevas tecnologías”, *Derecho Tributario e informática*, Tirant Lo Blanch, Valencia: 117-130.
- QUIRÓS GÓMEZ, J. (2021). “Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados”, *Quincena Fiscal*, núm. 21. <https://acortar.link/pT6FBW>: 1-21.
- RIVAS, S. C., (2007). “Los incentivos fiscales a la innovación en el Impuesto sobre Sociedades español: historia y actualidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financiero, núm. 39. <https://acortar.link/ZmByut>: 29-86.
- RIVAS SÁNCHEZ, C. y ORDÓÑEZ DE HARO, C. (2004). “Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 66: 35 y ss.