

NUEVAS TECNOLOGÍAS Y FISCALIDAD

Francisco CAÑAL*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Investigación, desarrollo e innovación*. III. *Gasto*. IV. *Valoración*. V. *Amortización*. VI. *Deducción en la cuota*. VII. *Normas comunes a todas las deducciones*. VIII. *Especialidades de investigación y desarrollo en imposición sobre la renta de las personas físicas*. IX. *Especialidades de investigación y desarrollo en impuesto sobre la renta de los no residentes*.

I. INTRODUCCIÓN

Buen número de los últimos adelantos técnicos se agrupan bajo la denominación de nuevas tecnologías, pudiendo señalarse como característica común el que se refieren al tratamiento y difusión de la información sobre la implantación de nuevos medios de comunicación.

Las oportunidades para el desarrollo económico que conlleva la utilización de las nuevas tecnologías ha provocado que se hayan ideado instrumentos para favorecer su instalación y uso. Dentro de estos medios figuran los incentivos fiscales, de tal modo que la implantación de las nuevas tecnologías se ha configurado en muchos países como un verdadero fin extrafiscal de los tributos. Se justifica este incentivo fiscal porque la actividad en la que se invierte no beneficia sólo a quien la realiza sino que es buena para toda la sociedad, representa un interés social o general.

Se pueden encontrar diversas vinculaciones entre las nuevas tecnologías y el sistema tributario. Por un lado, la tecnología puede ser fuente de renta, que se grava con la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.

* Universidad Complutense de Madrid.

La tecnología puede constituir derechos valiables económicamente, susceptibles de gravamen en la imposición sobre el patrimonio.

Los bienes tecnológicos pueden ser transmitidos, bien intervivos bien *mortis causa*, y pueden ser gravados por los impuestos correspondientes (IVA) transmisiones patrimoniales, sucesiones .

En el derecho español las nuevas tecnologías se ven reconocidas principalmente en la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, es decir, en el impuesto de sociedades. No obstante, en la imposición sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), en el caso del empresario individual, existe una remisión a la normativa de sociedades, y este empresario puede utilizar todos los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades.

II. INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN

Las actividades relativas a nuevas tecnologías han dado lugar a los conceptos legales de investigación, desarrollo e innovación, resumidos en la expresión IDI.

Estos conceptos aparecen definidos en la Ley del Impuesto de Sociedades: *Investigación*: indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. *Desarrollo*: aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes. *Innovación*: obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes.

Es necesaria la delimitación por un lado de investigación y desarrollo (en lo sucesivo, ID), y de la innovación tecnológica, por el otro, esto porque el trato fiscal que reciben, respectivamente, es distinto.

Características:

- Investigación: original y planificada: nueva y mediante una organización.
- Desarrollo: supone aplicación de conocimientos y logro de nuevo material o productos plasmados en un plano, esquema, diseño, prototipo o muestrario.

—Innovación: mejora sustancial sobre producto o proceso existente.

1. *Investigación y desarrollo*

Incluye la ley como ID la concepción de *software* avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativos mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos mediante la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos

La ley también hace una delimitación negativa. Así, no se incluyen en ID las operaciones rutinarias relacionadas con el *software*. Tampoco las que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa, actividades relativas a la producción o distribución y prospección. Quedan excluidos los esfuerzos por mejorar la calidad de productos o procesos, adaptaciones a mercados, cambios de temporada o estéticos. También se excluyen la planificación productiva, la incorporación o adaptación de maquinaria, solución de problemas técnicos, estudios de mercado, establecimientos de redes comerciales o formación de personal. La prospección social y la exploración de minerales e hidrocarburos igualmente se excluyen.

Una resolución de la Dirección General Tributaria señala que constituye ID el lanzamiento de un nuevo producto para el que sea necesario un nuevo prototipo.

2. *Innovación*

En tanto mejora sustancial de productos o procesos ya existentes, la innovación se prevé principalmente para el ámbito de la industria, pero puede darse en cualquier ámbito.

La delimitación que hace la ley de ID respecto de innovación es criticada por la doctrina, por la dificultad de su aplicación en cada caso concreto, con peligro de que se erija en fuente de litigiosidad.

En todo caso, los beneficios de IDI se refieren a la actividad y no se hacen depender de la consecución de resultados, asumiendo el riesgo que conlleva a toda investigación de no lograr un objetivo concreto.

La regulación más desarrollada se encuentra en el impuesto de sociedades.

El régimen jurídico de IDI se puede agrupar en cuatro puntos:

1. La consideración de estas actividades como gasto deducible de la base imponible.
2. Algunos problemas específicos de valoración de estas actividades
3. El régimen de las amortizaciones.
4. Deducciones en la cuota.

III. GASTO

El Plan General de Contabilidad (PGC) prevé que las cantidades empleadas en IDI puedan considerarse como gastos. En este caso se restan de los ingresos para el cálculo del beneficio (base imponible).

Pero si se prevé obtener una rentabilidad procedente de las cantidades empleadas en IDI, se pueden considerar como inversiones y convertirse en inmovilizado inmaterial. En este caso se puede amortizar la inversión, para lo que la norma contable da un plazo de cinco años.

IV. VALORACIÓN

Existe un problema de valoración de los gastos o inversiones en IDI cuando son cantidades pagadas entre sociedades vinculadas. En este caso la ley aborda dos puntos:

- La prueba de la realidad de las inversiones. Se probará mediante contrato firmado antes de la realización de las actividades, en virtud de proyectos con derecho a la utilización de los resultados. En caso de falta de esta prueba cabe preguntarse si los gastos no son deducibles en ningún caso o si sólo se pierde la deducción en la cuota. La respuesta más correcta es que no se deducen como gasto en la base ni dan derecho a deducción en cuota.
- Valoración de las inversiones o gastos según valor de mercado. Se trata de evitar valores ficticios que impliquen menor imposición. Este criterio puede dar lugar a un ajuste en la contabilidad y que será bilateral, tanto en la empresa que realiza la actividad como en la que paga la prestación.

Los gastos e inversiones son susceptibles de acuerdos previos de valoración con la administración. Existe un procedimiento específico, con una propuesta de valoración y la aportación de documentación específica.

V. AMORTIZACIÓN

Se aplican las normas generales de amortización contenidas en la Ley y Reglamento del Impuesto de Sociedades. Los métodos para amortizar son: lineal según tablas, porcentaje constante, suma de dígitos, planes de amortización y deterioro efectivo.

En el caso de inversiones de ID existe libertad de amortización, en el ámbito fiscal. Esta libertad de amortización no responde al principio de capacidad contributiva sino a la admisión de un fin extrafiscal por búsqueda de objetivos constitucionales.

En el caso de edificios afectos a actividades de ID la amortización será en 10 años.

Desde el punto de vista contable los gastos de ID activados se amortizan en el plazo de cinco años.

En el derecho comparado existía este beneficio fiscal en la base imponible y había sido reclamado por la doctrina.

La posibilidad de una amortización diferente por las inversiones ID en los ámbitos contable y fiscal puede dar lugar a un ajuste extracontable, positivo o negativo.

VI. DEDUCCIÓN EN LA CUOTA

La ley recoge como deducción en la cuota por gastos e inversiones en ID un porcentaje de los gastos realizados. Este porcentaje indica una proporción entre el beneficio fiscal obtenido y el interés general que protegen dichas actividades.

La deducción en la cuota es distinta para los gastos de investigación y desarrollo y para los de innovación.

Investigación y desarrollo. Tiene varias modalidades:

—Deducción del 30% de los gastos realizados.

- Deducción del 50% de los gastos realizados, sin son superiores a la media de los dos años anteriores, sobre el resto.

Problemas de los periodos infraanuales

- Si la cantidad de gastos realizados aumenta un año y se mantiene en el siguiente, la deducción aumenta en todo caso.
- Deducción adicional del 10% por los gastos de personal investigador cualificado con dedicación exclusiva y por los proyectos realizados con universidades o centros públicos registrados.
- Innovación: 15% de los gastos por proyectos con universidades o centros públicos registrados. 10% por los restantes gastos: diseño industrial o ingeniería de procesos, adquisición de tecnología avanzada (patentes, *know-how*, etc. Con el límite de 50'000,000 pts.) obtención de certificados de calidad.

VII. NORMAS COMUNES A TODAS LAS DEDUCCIONES

1. Efectividad
2. Subvenciones
3. Límites
4. Acuerdos previos de valoración y consultas.

1. *Efectividad*

La actividad relacionada con IDI debe constar en proyectos o documentos similares.

- Debe ser realizada directamente por el sujeto pasivo o bien por terceros mediante encargo
- Debe ser realizada en España. Cabe que una parte se realice en el extranjero, siempre que no sea más del 25% del total.

2. *Subvenciones*

El 65% del importe de las subvenciones públicas percibidas para ID se restará de los gastos, para evitar lo que constituiría un doble beneficio.

Se resta sólo el 65% y no la totalidad por entender que el 35% restante la sociedad lo tiene que pagar en concepto de impuesto de sociedades. La doctrina critica esta solución porque la subvención compensa gastos realizados y la cuota tributaria por su percepción es 0.

Problema: si la subvención es posterior, entonces la solución es que se debe aumentar la cuota del ejercicio en el que se reciba.

3. *Límite*

En el impuesto de sociedades las deducciones no pueden ser superiores al 35% de la cuota íntegra, pero en IDI el límite se eleva al 45% si la cantidad invertida es más del 10% de la cuota íntegra. Esta última limitación es criticable.

4. *Consultas y acuerdos previos de valoración*

Las sociedades pueden realizar consultas sobre esta materia y la respuesta tiene carácter vinculante para la administración. Se aumenta la seguridad jurídica y da lugar a un incremento de estas consultas. Se prevén acuerdos previos de valoración con la administración, con un procedimiento específico, que incluye propuesta de valoración, presentación de documentación, resolución motivada. Tienen un plazo de vigencia de tres años. Se establece para ellos un silencio positivo, si no se responde en seis meses se entiende aprobada la valoración presentada por el sujeto pasivo.

Son aplicables a este respecto los acuerdos previos de valoración que hayan sido suscritos en el caso de entidades vinculadas; es decir, estos acuerdos servirán tanto para la determinación de la base imponible como para el cálculo de la deducción en la cuota.

Otras cuestiones del régimen jurídico de los gastos de ID son las siguientes:

- La imputación de ingresos y gastos debe realizarse al ejercicio en que se devenguen, pero en el caso de sociedades con pérdidas o de nueva creación cabe diferir la imputación del ingreso al año en que se produzcan los resultados.
- Las deducciones, que no puedan prácticas por insuficiencia de cuota pueden diferirse hasta cinco años (plazo excesivamente corto).

Los elementos patrimoniales afectos a las actividades de IDI deben funcionar durante cinco años o su vida útil, si es inferior. En otro caso se pierde la deducción.

VIII. ESPECIALIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Algunos ingresos de ID percibidos por personas físicas pueden resultar exentos, por ejemplo, si se reciben como premios con exención.

Los gastos en que pueda incurrir un empresario individual tiene el mismo tratamiento que para las sociedades, salvo que el empresario utilice como régimen de determinación de la base la estimación directa simplificada o la estimación objetiva, en los cuales no se puede aplicar la libertad de amortización. Se puede criticar esta privación del beneficio fiscal a muchas pequeñas empresas, si bien estos regímenes son renunciabiles.

IX. ESPECIALIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

Los cánones de transferencia de tecnología pagados por una entidad residente a un no residente tributan en España como rendimientos del capital mobiliario. Se incluyen como cánones:

- Los contratos de *know-how* (meras informaciones sin exigencia de resultado).
- Los contratos de asistencia técnica (con exigencia de resultado).

Por tanto, los gastos de ID no son, sin más, canones. Su régimen jurídico es distinto según tengan o no establecimiento permanente.

- Con establecimiento permanente (instalaciones o lugares de trabajo): tributan en España por todas sus rentas. Tienen obligación de contabilidad; pero hay un problema con el derecho comunitario porque puede suponer una discriminación contra un no residente (limitando la libre competencia, la libertad de establecimiento o encubriendo discriminación por nacionalidad). Admitida no obstan-

te por el TJCE por ser necesaria para el control de las obligaciones tributarias.

Peculiaridades: los pagos de cánones a la casa central no son deducibles.

Las operaciones entre la central y el establecimiento permanente son vinculadas y se valoran por el valor de mercado.

Las deducciones que se aplican en la base o en la cuota se calculan teniendo en cuenta sólo las cantidades relativas al establecimiento permanente.

—Sin establecimiento permanente: los gastos de ID deducibles son muy tasados: solamente los relativos a remuneración de personal y adquisición de materiales.