

Los incentivos fiscales a la innovación

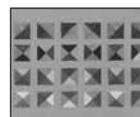
Una síntesis comparada

Carlos Rivas Sánchez*

Este trabajo revisa los incentivos fiscales a la innovación empresarial en vigor en un amplio número de legislaciones nacionales, con el propósito de identificar soluciones a las dificultades que presentan estos beneficios fiscales en España, en un momento en el que la reciente reforma fiscal parece optar por un replanteamiento de su diseño. Una vez expuestos sucintamente el diseño, funcionamiento, ámbito de aplicación, requisitos para su aplicación y evolución histórica de cada uno de estos incentivos en las economías de nuestro entorno, puede concluirse que a partir de la gran diversidad de esquemas empleados internacionalmente cabría trasladar algunas soluciones al sistema español para corregir parcialmente sus inconvenientes.

Palabras clave: incentivos fiscales, Investigación y Desarrollo (I+D), innovación tecnológica, reforma fiscal

Clasificación JEL: H33, 032.



COLABORACIONES

1. Introducción

Los incentivos fiscales se han contado tradicionalmente dentro del repertorio de medidas de la política científica y tecnológica junto a otras, bien de carácter financiero (subvenciones, compras públicas), bien de tipo regulatorio (patentes, política de competencia). Consisten en una rebaja de la factura tributaria de las empresas

que realizan desembolsos en actividades innovadoras cualificadas, que ven, así, disminuidos sus costes.

En trabajos como los de Boadway y Shah (1995) o López Laborda y Romero Jordán (2001) se revisan, desde un punto de vista teórico, las propiedades de los incentivos fiscales a la inversión; así como otros, prominentemente Hall y Van Reenen (2000), revisan los no excesivamente numerosos estudios dedicados a evaluar la eficacia de estas medidas como instrumentos específicos de la política científica y tecnológica. Tampoco existen demasiados trabajos que efectúen un estudio comparado amplio y sistemático de los in-

* Universidad de Málaga. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

El autor desea agradecer la ayuda financiera prestada por el Instituto de Estudios Fiscales para el trabajo de investigación «Los incentivos fiscales a la innovación: el caso español».

centivos fiscales a la innovación. Entre los disponibles se cuentan Warda (1999), IBFD (2004) y Rivas Sánchez (2007b).

En este artículo utilizamos los hallazgos del último trabajo citado para ofrecer una síntesis de los distintos tipos de incentivos fiscales en vigor en la mayoría de las economías desarrolladas de nuestro entorno. Nuestro objetivo es aportar material para el debate existente en España en torno a la oportunidad del actual esquema de incentivos fiscales a la innovación existentes en el Impuesto sobre Sociedades, cuya última reforma (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) plantea una alteración de estos mecanismos de estímulo a la innovación que aún no está precisada.

De este modo, en la siguiente sección hacemos un breve repaso de la evolución histórica de los incentivos fiscales a la innovación en la legislación española y exponemos sus principales dificultades.

Ya en la tercera sección, tratamos de ofrecer una panorámica actualizada y detallada del amplio catálogo de medidas fiscales para el estímulo a las actividades innovadoras privadas utilizadas en un buen número de países industrializados, incluyendo a la UE y otras economías industrializadas como Australia, Canadá y Estados Unidos.

En la última sección, se recopilan las conclusiones más relevantes del estudio anterior.

2. Los incentivos fiscales a la innovación en la legislación española

El esquema vigente de incentivos fiscales a la innovación en la legislación española está formado esencialmente por dos beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar está la libertad de amortización para

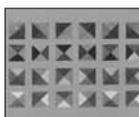
activos afectos a actividades de I+D, y en segundo lugar, la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica. También se suele incluir dentro de este grupo la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación, exclusivamente dirigida a las empresas de reducida dimensión.

La evolución en el diseño de estos incentivos específicos desde su aparición en el sistema tributario español con la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, ha conllevado importantes cambios, tanto en sus niveles de generosidad como en el esquema de determinación (1).

Estos cambios han afectado esencialmente al que se ha convertido en el incentivo potencialmente más generoso de los anteriores, el actual crédito fiscal por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, y no se han limitado únicamente a un aumento importantísimo en su generosidad nominal. La densidad de la regulación de esta deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades ha ido ganando densidad por varias vías:

- El ámbito de aplicación se ha ampliado y a la vez se han ofrecido mayores especificaciones de conceptos que aparecían enunciados de forma somera en su primera formulación. Además, la ampliación de los conceptos nuevamente incluidos requirieron nuevas aclaraciones, con lo que en muchos aspectos se han multiplicado los frentes problemáticos de la interpretación de la deducción.
- El esquema se ha complicado, además, a medida que se ofrece un tratamiento distinto a los gastos corrientes frente a los gastos de capital, a los desembolsos incrementales con respecto a periodos anteriores frente a los que no aumentan de un año a otro, etcétera.

(1) Para un estudio más detallado de su evolución histórica, véase, por ejemplo Rivas Sánchez (2007).



COLABORACIONES

La propia regulación del crédito fiscal por I+D e Innovación Tecnológica obligó a introducir, así, unas definiciones de investigación, desarrollo, y la más reciente de innovación tecnológica de nuestra legislación fiscal están basadas en las propuestas en el Manual de Frascati (OCDE, 2002) y, en menor medida, en las del Manual de Oslo (OCDE y Eurostat, 2005). Las definiciones legales son, no obstante, algo más restrictivas que aquellas, aunque en algún caso se extienden más allá.

Ahora bien, parece que las definiciones aportadas por nuestra normativa no aportan un grado de claridad y operatividad suficiente como para conferir certidumbre al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la obtención y cuantía del beneficio fiscal por actividades de innovación. Este es un importante inconveniente que pone en cuestión su eficacia, por la falta de seguridad que crea en los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a su posible obtención. Esta es una queja que se recoge en casi cualquier estudio dedicado a ellos (2). De hecho, a partir del momento de implantación de esta norma el propio legislador ha reconocido tácitamente las dificultades que plantea afirmar de forma concluyente e inatacable frente a la Inspección de Tributos el carácter innovador de las actividades de una empresa, valiéndose meramente de la normativa fiscal. Esta toma de conciencia se ha venido plasmando en una cada vez más pormenorizada regulación de las instancias y fórmulas interpretativas que la Administración pone a disposición del sujeto pasivo. En la actualidad, contamos con informes motivados del Ministerio de Industria (que requieren una certificación de proyecto por parte de una entidad pri-

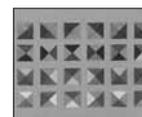
(2) Véanse, por ejemplo, Bosch (2002) y Martínez Giner (2003), que estudian extensamente esta cuestión.

vada con acreditación para ello) (3), consultas y acuerdos previos de valoración.

Un segundo inconveniente del diseño de nuestros incentivos fiscales es la ausencia de mecanismos compensadores al sesgo contrario a las PYMEs que presenta. En efecto, como revelan trabajos realizados a este respecto para el caso español, estos incentivos presentan discrepancias significativas en cuanto a su capacidad para estimular la I+D en grandes empresas y PYMEs, siendo más eficaces en las primeras (Marra, 2004). Por otra parte, se constata que existe una relación directa entre el tamaño empresarial y el conocimiento y aplicación de los incentivos, lo que sugiere que la complejidad de su regulación supone una barrera en especial para las pymes (Corchuelo y Martínez-Ros, 2004).

Un tercer inconveniente del diseño de la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica es el sesgo proteccionista de su regulación, que está en trance de poner en peligro el conjunto del esquema. Se trata del límite superior (el 25 por 100 del total invertido) para la inclusión en la base del incentivo de los gastos de innovación efectuados en el extranjero. En realidad, la Comisión interpuso el 2 de junio de 2006 un recurso contra España frente al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) (Asunto C-248/06) por considerarla incompatible esta restricción con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea; en concreto, se considera que están violando sus artículos 43 y 49, que permite la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. La corrección de este rasgo de la normativa parece tanto más inevitable si atendemos a que el TJCE ya falló en contra de un apartado ca-

(3) Obsérvese que esta última solución, en vigor desde 2003, no apela ya a un refinamiento de la definición, sino a una «deslocalización» parcial de la decisión sobre el contenido innovador de los proyectos en base a los que se solicita el beneficio fiscal.



COLABORACIONES

si idéntico del crédito fiscal por I+D en el impuesto de sociedades francés (4).

Así las cosas, la reforma fiscal de finales de 2006 vino a atacar estas disfuncionalidades. De hecho, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, conlleva, en principio, un cambio de rumbo en relación con el conjunto de los incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades. Si hasta entonces el grupo de créditos fiscales ligados a determinados desembolsos no hizo más que crecer en extensión y generosidad, ahora se dispone la eliminación gradual de casi todas estas deducciones en cuota. La razón expuesta es que «En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión» (Preámbulo de la Ley 35/2006).

Aunque la deducción por I+D e Innovación Tecnológica también se ve afectada por este recorte, en su caso concurren una serie de particularidades reseñables. En primer lugar, la eliminación gradual a la que se ve sometida es bastante más leve que la del resto de deducciones. En efecto, para su cálculo en los periodos 2007 y 2008-2011 se le aplica un coeficiente reductor, de 0,92 y 0,85, respectivamente. Esta es una reducción que, por un lado, coincide porcentualmente con la rebaja en el tipo de gravamen del impuesto que también prevé la nueva ley, y por otro lado, resulta bastante más leve que la aplicable, de forma general, al resto de deducciones, un 20 por 100 anual a partir de 2007.

Asimismo, se autoriza al Gobierno a introducir «un nuevo instrumento, alternati-

vo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador» (Ibid.), que consistiría en un 40 por 100 de la cuota empresarial.

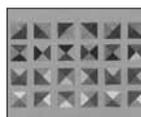
Finalmente, la nueva ley se preocupa por incorporar un precepto (Disposición adicional 23^a) que parece dejar la puerta abierta al mantenimiento del modelo de incentivos a la I+D vigentes hasta ese momento. O que, por lo menos, reconoce la necesidad de considerar más detenidamente la cuestión antes de decantarse por un modelo de beneficios fiscales a la innovación empresarial. En concreto, se prevé la presentación por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, dentro del último semestre de 2011 (5), de un estudio en torno a la eficacia de todos los incentivos y ayudas a la I+D y a la innovación vigentes durante el periodo 2007-2011, para, en su caso, adecuarlos «a las necesidades de de la economía española, respetando la normativa comunitaria».

3. Incentivos fiscales a la innovación vigentes en la Unión Europea y otras economías occidentales

En el análisis comparado que desarrollamos en este epígrafe buscamos conocer en detalle los incentivos fiscales, vigentes en la actualidad (principios de 2005), dentro de una serie de economías desarrolladas. Para ello, se analiza, esencialmente, la normativa tributaria de aquellos países de la UE, incluyendo España, que emplean este mecanismo dentro de

(4) Véase Comisión Europea (2006) para conocer la postura de la Comisión acerca de la incompatibilidad de las restricciones territoriales incorporadas a la regulación de este tipo de incentivos con la legislación europea.

(5) Nótese que, precisamente, a partir de 2012 queda totalmente suprimida la posibilidad de devengar nuevos créditos fiscales por actividades de I+D e IT de acuerdo con el artículo 35 del TRLIS.



COLABORACIONES

su política de ciencia y tecnología. Se comenzará, no obstante, con la revisión de los incentivos fiscales existentes en tres países anglosajones que acumulan una larga experiencia en el uso de este tipo de instrumentos fiscales: Australia, Canadá y Estados Unidos.

De este modo, tratamos de conocer para cada uno de los diferentes sistemas impositivos nacionales estudiados:

- El diseño básico de los incentivos fiscales a la innovación empresarial, en función de si se trata de deducciones especiales en base imponible o créditos fiscales.

- Los requisitos y límites para su aplicación.

- La definición de innovación, o I+D, más habitualmente, que informa los diferentes sistemas de incentivo.

- Las partidas de gastos corrientes o de capital que se consideran calificadas para acogerse a los incentivos en cada caso.

- El nacimiento y evolución histórica de los incentivos estudiados, así como las motivaciones que han impulsado sus modificaciones

Para reunir esta información, resumida en el Cuadro 1, se ha acudido, en primer lugar, a fuentes específicas para cada país, con el propósito de que los datos estuviesen actualizados (6). En segundo lugar, se ha recurrido a una serie de trabajos, de distinto alcance, que realizan estudios comparados sobre los incentivos fiscales a la inversión privada en innovación. En particular, se trata de OCDE (1996, 2003); Warda (1999, 2003), Comisión Europea (1999, 2002), IBFD (2004) y, especialmente, Rivas Sánchez (2007b).

Las conclusiones del análisis realizado cabrían resumirse en los siguientes apartados:

(6) Para una relación detallada de estas fuentes, véase Rivas Sánchez (2007b)

- Los incentivos fiscales a la innovación son a día de hoy un elemento presente de forma mayoritaria en las legislaciones tributarias de las economías más desarrolladas (EEUU, Canadá, Australia, diez de los miembros de la UE de quince países).

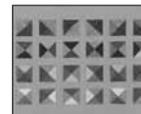
- Existe una gran dispersión en cuanto al esquema básico elegido en los países que utilizan estos incentivos. De los doce países estudiados (España aparte), cinco de ellos lo integran en la base del impuesto de sociedades, cuatro en la cuota, y dos de ellos poseen incentivos de ambos tipos. Por último, sólo en un país (Países Bajos) funciona como rebaja en los impuestos sobre nóminas.

- Sea el incentivo en base o en cuota del impuesto de sociedades, el método de cálculo más utilizado es el mixto, esto es, aquel que premia todo el gasto en innovación de un ejercicio fiscal, concediendo, sin embargo, una bonificación mayor a aquella porción del gasto de una entidad que mejora sus registros de ejercicios anteriores. El sistema menos popular es el de premiar únicamente el gasto incremental, del que sólo encontramos dos ejemplos.

- Con independencia de las ventajas fiscales más sustanciosas comentadas en el apartado anterior, en casi todos los países existen otro tipo de incentivos que —en forma de libertad de amortización o amortización acelerada de los bienes de capital afectos a la innovación— permiten diferir el pago del impuesto.

- En cinco de los doce países estudiados los incentivos a la innovación incluían normas que perseguían beneficiar primordialmente a las pymes. También es frecuente dar un tratamiento de preferencia a la subcontrata de proyectos de investigación con instituciones reconocidas como universidades y centros de investigación.

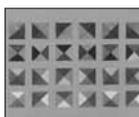
- En cuatro países, los incentivos fiscales deben observar límites máximos a la cantidad que se puede obtener en un



COLABORACIONES

**CUADRO 1.
ESTRUCTURA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN VIGENTES EN 2005 EN LA UNIÓN EUROPEA
Y OTRAS ECONOMÍAS OCCIDENTALES**

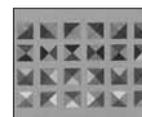
Australia	
Incentivo	Deducción especial: 125 por 100 volumen gasto + 175 por 100 gasto incremental media 3 años anteriores Deducción especial: 125 por 100 gastos capital
Actividades	I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+D contratada a entidades cualificadas; adquisición tecnología; gastos generales directos; amortizaciones (no construcciones)
Aplicación	Previa inscripción; desembolso mínimo 20.000 \$ (salvo I+D contratada)
Pymes	En su caso es reembolsable la deducción especial
Historia	Comenzó en 1985 con un porcentaje del 150 por 100 por la totalidad del gasto. En 1991 pasó a ser norma permanente. El modelo actual existe desde 2001
Canadá	
Incentivo	Crédito fiscal: 20 por 100 volumen gasto Libertad amortización (salvo construcciones) inmovilizado afecto
Actividades	Investigación científica y Desarrollo experimental: I+D (Frascati); más actividades de apoyo a esta, como ingeniería, programación, recogida de datos, etc. Se excluyen investigación de mercados o comprobaciones rutinarias.
Partidas incluíbles	Personal investigador; IC+DE contratada a entidades cualificadas; adquisición y alquiler maquinaria; gastos generales directos
Aplicación	Los excesos sobre cuota pueden aplicarse los 10 años posteriores o los 3 anteriores. No existe límite superior. Diferimiento sin límite de cálculo del crédito fiscal
Pymes	Pueden aplicar un 35 por 100 sobre los primeros 2.000.000 \$ de gasto y el 20 por 100 sobre el resto. Su crédito fiscal es parcialmente reembolsable
Historia	Introducido entre 1983 y 1985. Ocho de las diez provincias también ofrecen incentivos fiscales, generalmente a imitación del modelo federal
EEUU	
Incentivo	Crédito fiscal: 20 por 100 gasto incremental de un importe base que refleja gasto de periodos anteriores Crédito fiscal por Investigación básica: 20 por 100 contratada entidades cualificadas
Actividades	Investigación y experimentación: I+D (Frascati) cuya aplicación mejore comercialmente a la entidad. Se excluye la IT (Oslo)
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+E contratada a entidades cualificadas; materiales empleados
Aplicación	Trasladable 3 años hacia atrás y 15 hacia delante
Pymes	—
Historia	Este crédito fiscal se inició en 1981. Nunca ha sido permanente, aunque ha sido continuamente prorrogado desde entonces (excepto desde julio 1995 a julio 1996). Siempre ha tenido un esquema incremental, aunque ha sufrido varias modificaciones.
Austria	
Incentivo	Deducción especial Investigación mixta: 125 por 100 gasto medio 3 años anteriores + 135 por 100 incremento sobre media Deducción especial I+D: 125 por 100 (alternativa a la anterior) Crédito fiscal reembolsable: 8 por 100 volumen gasto (alternativa a la anterior)
Actividades	Inversiones de importancia económica I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	Gastos corrientes; salvo costes generales
Aplicación	La importancia económica se justifica por expediente del Ministerio de Economía.
Pymes	—
Historia	El sistema actual se inició en 2002, cuando se introdujeron los dos últimos incentivos, cuya generosidad ha aumentado paulatinamente
Bélgica	
Incentivo	Deducción especial: 12.800 € (por contratado en área investigación); 24.360 € (por investigador altamente cualificado)
Actividades	Investigación científica: I+D (Frascati) Desarrollo potencial tecnológico: Actividades preproducción tipo técnico, no comercial
Partidas incluíbles	(Son cantidades fijas por cada contrato)
Aplicación	—
Pymes	Deducción especial 150 por 100 volumen gasto (reembolsable)
Historia	Inicio en 1997



COLABORACIONES

CUADRO 1 (continuación)
**ESTRUCTURA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN VIGENTES EN 2005 EN LA UNIÓN EUROPEA
 Y OTRAS ECONOMÍAS OCCIDENTALES**

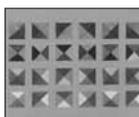
Dinamarca	
Incentivo	Deducción especial: 150 por 100 volumen gasto
Actividades	I+D
Partidas incluíbles	I+D contratada a centros públicos y universidades
Aplicación	Aportación anual mínima (500.000 coronas) y máxima (5.000.000 coronas)
Pymes	Pueden deducir además el 150 por 100 de sus gastos personal por I+D
Historia	Iniciada en 2001, en principio con vigencia hasta 2003, ha terminado ampliándose hasta 2006
España	
Incentivo	Crédito fiscal mixto I+D: 30 por 100 gasto medio 2 años anteriores + 50 por 100 incremento sobre media. Adicionalmente: 20 por 100 gastos personal e I+D contratada a entidades cualificadas; y 10 por 100 inversiones Crédito fiscal Innovación Tecnológica: 10-15 por 100 Libertad amortización
Actividades	I+D: Frascati Innovación T.: Desarrollo orientado hacia el mercado, con menor grado de novedad
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+D contratada a entidades cualificadas; materias primas, amortizaciones; parte costes indirectos. No gastos generales ni financieros
Aplicación	Límite anual máximo: 35-50 por 100 cuota íntegra impuesto sociedades
Pymes	Crédito fiscal TIC: 10-15 por 100
Historia	Desde 1978 ha existido este crédito fiscal que ha ido modificándose en complejidad y aumentando su generosidad hasta configurar el modelo actual
Francia	
Incentivo	Crédito fiscal mixto: 5 por 100 volumen gasto + 45 por 100 incremento sobre media 2 años anteriores
Actividades	I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+D contratada a entidades cualificadas; gastos auxiliares (a tanto alzado: 75 por 100 personal); inscripción patentes; mitad gastos normalización producto; vigilancia tecnológica
Aplicación	Límite máximo: 8.000.000 €. Reembolsable a partir 5º año sin compensar
Pymes	—
Historia	Inicio en 1983. Ha experimentado numerosos cambios: límite superior; base de cálculo; porcentajes; abandono sistema incremental; dejó de ser provisional en 2004
Irlanda	
Incentivo	Crédito fiscal incremental: 20 por 100 gasto superior al de un año anterior (base móvil) Crédito fiscal construcciones e infraestructuras: 20 por 100 (aplicando un 5 por 100 cada año a lo largo de 4)
Actividades	Libertad amortización I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	Gastos propios + 5 por 100 de lo facturado por entidades cualificadas
Aplicación	—
Pymes	—
Historia	Inicio en 2004
Italia	
Incentivo	Deducción especial mixta: 110 por 100 gasto medio 3 años anteriores + 130 por 100 incremento sobre media
Actividades	I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	—
Aplicación	Límite máximo: 20 por 100 Base Imponible media IRES 3 años anteriores
Pymes	En su caso, la deducción especial es del 130 por 100 sobre el volumen de gasto
Historia	Nunca ha habido un esquema permanente de incentivos fiscales. En esta como en otras ocasiones se ha ofrecido en forma de medida coyuntural para el fomento industrial
Países Bajos	
Incentivo	Reducción impuestos sobre nóminas: 42 por 100 sobre primeros 120.000 € + 14 por 100 sobre resto Deducción especial en impuesto sobre la renta de trabajadores por cuenta propia dedicados a I+D: 11.000 €
Actividades	I+D: actividad sistemática de investigación científica o tecnológica; así como desarrollo de productos o procesos novedosos para el sujeto pasivo
Partidas incluíbles	Personal cualificado I+D
Aplicación	Es necesaria aprobación previa del proyecto de I+D por agencia del Ministerio de Economía. La reducción del impuesto sobre nóminas tiene un máximo anual de 8.000.000 €
Pymes	—
Historia	El actual sistema de reducciones en el impuesto sobre nóminas (WSBO) se inició en 1994. Ha habido un aumento continuo en la generosidad de sus porcentajes



COLABORACIONES

CUADRO 1 (continuación)
**ESTRUCTURA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INNOVACIÓN VIGENTES EN 2005 EN LA UNIÓN EUROPEA
 Y OTRAS ECONOMÍAS OCCIDENTALES**

Portugal	
Incentivo	Reserva para inversiones por gasto I+D incremental sobre media 3 años anteriores
Actividades	Investigación industrial y Desarrollo competitivo (definiciones propias expresas)
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+D contratada a entidades cualificadas; Inmovilizados (salvo terrenos y edificios); Gastos generales; adquisición patentes
Aplicación	Límite máximo dotaciones a reservas: 20 por 100 cuota impuesto sociedades. Las reservas han de materializarse en inversiones I+D en 2 años
Pymes	Reserva para inversiones no condicionada a gastos I+D años anteriores
Historia	El actual sistema se inició en 2004. Desde 1997 a 2003 existió un crédito fiscal mixto
Reino Unido	
Incentivo	Deducción especial 125 por 100 volumen gasto Libertad amortización
Actividades	I+D (Frascati)
Partidas incluíbles	Personal investigador; I+D contratada a entidades cualificadas; Materias primas consumidas
Aplicación	Gasto mínimo anual: 25.000 £
Pymes	La deducción especial aplica un 150 por 100; y es reembolsable
Historia	La deducción especial no apareció hasta 2000 y sólo para PYMEs. En 2002 se amplió el esquema a grandes empresas
<i>Fuente: Elaboración propia a partir de Rivas Sánchez (2007b)</i>	


COLABORACIONES

ejercicio, mientras que en tres países es necesario realizar un nivel mínimo de desembolsos cualificados. Estos países no son los mismos en ningún caso.

- En la gran mayoría de los casos es posible llevar hacia delante los incentivos no aplicados en un ejercicio, pero sólo en cuatro casos es posible la compensación hacia atrás.

- Los incentivos son reembolsables —con limitaciones y bajo condiciones estrictas— únicamente en cinco países.

- En la mayoría de los países estos incentivos fiscales son un elemento permanente de la legislación fiscal, sin estar sometidos estatutariamente a una fecha fija de desaparición. Allí donde, por el contrario, los incentivos tienen carácter temporal, es frecuente que sean prorrogados llegada su fecha de caducidad.

- La actividad innovadora objeto de los incentivos incluye, en todos los casos, la I+D. No obstante, en algunos países, la actividad objeto del incentivo puede ser algo más amplia; fijándose, en cualquier caso, el límite en las actividades que puedan ser de tipo comercial.

- En la gran mayoría de los casos, el problema central de definir qué se entiende por I+D se resuelve acudiendo a lo postulado en el Manual de Frascati, ya sea limitándose a recoger sus conceptos básicos, ya sea apropiándose, además, del desarrollo ulterior, y, con mayor frecuencia, de las delimitaciones negativas de este documento de la OCDE. En todo caso, cada legislación nacional adapta dichas definiciones recortándolas o incluso ampliándolas en algún apartado. En las regulaciones más recientes se observa un intento tímido por hacer valer la filosofía de la innovación —y consecuentemente, los conceptos— del Manual de Oslo (es, sobre todo, el caso de España).

- Hay una coincidencia muy amplia en cuanto a una serie de gastos de entre los que se permiten incluir en la base de cálculo del incentivo: personal, pagos a entidades de investigación reconocidas, y en menor medida, los gastos generales.

- En algunos países la concesión del incentivo está condicionada a la previa inscripción de la empresa en un programa de la Administración, en el seno del cual

se determinaría si una actividad privada es merecedora del incentivo y donde se haría un seguimiento posterior.

- Por último, en los países de arraigada estructura federal como EEUU y Canadá, los gobiernos territoriales también suelen ofrecer incentivos fiscales a la innovación aprovechando, en muchos casos, el esquema normativo de la administración central.

En lo que toca al análisis anexo de la evolución histórica de estos incentivos podríamos destacar los puntos siguientes:

- Los incentivos fiscales dirigidos específicamente a la I+D empiezan a cobrar protagonismo en la década de los años ochenta, con su establecimiento en economías fuertes como EEUU y Francia. A partir de ahí, y hasta el momento actual, un número creciente de países lo ha venido incorporando a sus sistemas tributarios. Todo esto se inscribe, además, dentro de una tendencia generalizada a la desaparición de los incentivos fiscales de carácter general y a una disminución en el número de desgravaciones (7).

- La regulación de los incentivos raramente ha permanecido estable a lo largo del tiempo en un país. Se puede constatar, más bien, que han experimentado con frecuencia alteraciones en su regulación, las cuales han afectado principalmente a:

- La cuantía de los porcentajes de cálculo del incentivo; en general, crecientemente generosos.

- El esquema de cálculo. Concretamente, el sistema incremental puro tiene cada vez menos defensores; ha sido derogado en Francia, rechazada su implantación en el Reino Unido, y es muy criticado en EEUU.

- El mayor esfuerzo de especificación del concepto de I+D, y de gasto cualificado.

(7) Véase, por ejemplo, Paredes (2002).

- La consolidación del incentivo en las leyes tributarias, tendiendo a pasar de medidas temporales a permanentes.

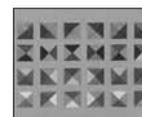
- Los argumentos esgrimidos por las autoridades nacionales para la implantación de estos instrumentos fiscales han tenido que ver en casi todos los casos por la preocupación por la situación de estancamiento o retroceso de los niveles comparados de innovación. Responden, en consecuencia, al propósito de buscar una vía para aumentar la I+D nacional, y mejorar así la posición de la industria.

- Una vez implantados, las modificaciones experimentadas por la regulación de estos incentivos se han justificado por la necesidad de refinar sus instancias de interpretación o aplicación, que se han revelado frecuentemente problemáticas una vez en uso. Otras reformas han marchado en el sentido de mejorar la efectividad de estos instrumentos fiscales.

5. Conclusiones

Los incentivos fiscales a las actividades innovadoras comenzaron a incluirse de forma sistemática y continuada en la legislación española a partir de la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1978. La larga permanencia de los incentivos fiscales a la innovación en el impuesto de sociedades español se ha caracterizado por un doble movimiento hacia una cada vez mayor generosidad nominal y una mayor complejidad de los preceptos que los regulan. Esto es cierto sobre todo para la deducción en cuota por actividades de I+D e Innovación Tecnológica, algunos de cuyos rasgos de diseño y gestión se revelan mejorables.

De esta forma, en nuestro repaso al sistema de incentivos fiscales a la innovación vigente en España hemos constata-



COLABORACIONES

do tres problemas básicos, o apartados en los que existe margen para la mejora, especialmente en relación con la deducción por actividades de I+D e Innovación Tecnológica. Estas tres dificultades se refieren a las definiciones fiscales de las actividades de innovación, el tratamiento de las pymes y el tratamiento de los gastos realizados en el exterior.

Las continuas modificaciones legales introducidas no han logrado soslayar el primero de los problemas. En muchas ocasiones, de hecho, la introducción expresa de nuevos conceptos con ánimo de mejorar y dar contenido a la definición de I+D no ha logrado su objetivo, sino que ha abierto nuevos frentes de controversia entre Administración Tributaria y contribuyentes.

Existe margen para la mejora en este apartado de los incentivos fiscales a la innovación (siempre teniendo en cuenta que toda alteración en el apartado de definiciones debería ser neutral en sí misma respecto al presupuesto de gastos fiscales), en base a la experiencia de otros países:

- Complementando las definiciones generales con listados de actividades concretas —cabría hacerlo incluso por sectores de producción, a la manera de las tablas oficiales de amortización— que se reconocen o no como de I+D o Innovación Tecnológica. Esto queda aún más justificado por el creciente reconocimiento de que la innovación no es un proceso lineal y de que, por lo tanto, parece tener poco sentido el marcar líneas de separación estrictas entre clases de actuaciones.

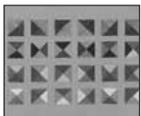
- Ofreciendo un mayor número de deducciones pero que cubran un espectro de actividades perfectamente delimitado o un tipo de empresas concreto (a las que perjudiquen particularmente los fallos del mercado asociados a las actividades innovadoras), siguiendo el ejemplo de la

deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

- El concepto de innovación tecnológica parece demasiado amplio como para figurar en una definición legal que debe tratar de premiar actividades cada vez más concretas. De hecho, ninguna otra legislación fiscal aparte de la española premia actividades que quepa situar fuera del ámbito de la I+D. Se ganaría seguridad jurídica simplemente eliminándolo y dejando el listado de desembolsos menores en tecnología que lo acompaña.

- Otro aspecto a mejorar, ya más relacionado con el apartado de su gestión, podría consistir en establecer un reglamento detallado que especificara con claridad el procedimiento que deben seguir las empresas en orden a identificar sus proyectos innovadores, y les permitiera conocer, en particular, la documentación que debe presentar el solicitante de los incentivos, la cual debería poder formarse siguiendo un procedimiento conocido. Un interesante mecanismo, ya aplicado en otros países, que podría evitar este tipo de incertidumbres es la previa inscripción en programas públicos que implican un seguimiento y evaluación de las actividades realizadas por las empresas solicitantes.

Un segundo inconveniente del diseño de nuestros incentivos fiscales es la ausencia de mecanismos compensadores al sesgo contrario a las pymes que presenta. Entre las posibles medidas, utilizadas en otros países, para dar respuesta a esta cuestión anterior tenemos, por ejemplo, el establecimiento de límites superiores en términos absolutos al crédito fiscal (en la actualidad son proporcionales a la cuota tributaria) y su reembolso cuando no exista suficiente cuota contra la que compensarlos. Otra manera de fomentar la innovación particularmente en pymes, ya explorada en nuestra legislación, es la de establecer nuevos créditos fiscales espe-



COLABORACIONES

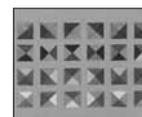
cíficos para ellas, siguiendo el camino marcado por la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

En último lugar, el recurso interpuesto por la Comisión Europea ante el TJCE que busca eliminar los sesgos proteccionistas que incorpora la regulación del crédito fiscal por I+D e Innovación Tecnológica exigirá con bastante probabilidad un replanteamiento de los objetivos perseguidos con el incentivo fiscal y el recalcular su incidencia en el presupuesto de gastos fiscales.

Entre las alternativas que cabrían aquí están, por un lado, la de eliminar de la base de cálculo las cantidades pagadas a terceros por la subcontrata de actividades de innovación. Por otro lado, cabe transformar el actual crédito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en una rebaja en las cotizaciones sociales por contratación de investigadores, como, de hecho, parece apuntarse en la reforma fiscal de 2006. En ambos casos, los beneficiarios directos del beneficio fiscal serían ya únicamente las entidades que realizasen actividades de innovación con sus propios medios. Una reforma más radical pasaría por erradicar los incentivos fiscales a la innovación y sustituirlos por subvenciones.

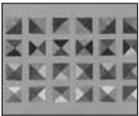
Bibliografía

- [1] BOADWAY, R. W. y SHAH, A. (1995): «Perspectives on the Role of Investment Incentives in Developing Countries», en Shah (ed.) (1995), 31-136.
- [2] BOSCH, M. (2002): *I+D e Innovación empresarial en el Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Madrid.
- [3] COMISIÓN EUROPEA (1999): *An international Compendium of Indirect Schemes & Measures for Supporting RTD in Enterprises*, ETAN.
- (2002): *Corporation Tax and Innovation: Issues at Stake and Review of European Union Experiences in the Nineties*, Innovation Papers, 19.
- (2006): *Towards a more effective use of tax incentives in favour of R&D*, Brussels, 22.11.2006.
- [4] CORCHUELO, M. B. y MARTÍNEZ-ROS, E. (2004): «Incentivos fiscales a la I+D y su aplicación en las empresas manufactureras españolas», *XII Encuentro de Economía Pública*, 3 y 4 de febrero de 2005.
- [5] HALL, B. H. y VAN REENEN, J. (2000): «How Effective Are Fiscal Incentives for R&D? A Review of the Evidence», *Research Policy*, 29, 449-469.
- [6] IBFD [INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION]: (2004): *Tax Treatment of Research and Development Expenses*.
- [7] LÓPEZ LABORDA, J. y ROMERO JORDÁN, D. (2001): «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: aspectos teóricos y aplicados», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, 207-250.
- [8] MARRA, M. A. (2004): «Incentivos fiscales, inversión en actividades de I+D y estructura de costes. Un análisis por tamaño para una muestra de empresas manufactureras españolas, 1991-1999», *Hacienda Pública Española*, 170, 9-35.
- [9] MARTÍNEZ GINER, L. F. (2003): «Los conceptos de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, 62, 17-53.
- [10] OCDE (1996): *Fiscal Measures to Promote R&D and Innovation*.
- (2002): *Frascati Manual. Proposed standard practice for Surveys on Research and Experimental Development* (6ª edición).
- (2003): *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*.



COLABORACIONES

- [11] OCDE y Eurostat (2005): *Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Technological Innovation Data*, (3ª edición).
- [12] PAREDES, R. (2002): *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de la evolución en la última década*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 26/02.
- [13] RIVAS SÁNCHEZ, C. (2007a): *Justificación y diseño de los incentivos fiscales a la innovación*, Papel de Trabajo 33, Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga.
- (2007b): «Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado», *Crónica Tributaria*, Próxima publicación.
- [14] SHAH, A. (1995) (ed.): *Fiscal incentives for investment and Innovation*, Oxford University Press, Nueva York.
- [15] WARDA, J. P. (1999): *Measuring the attractiveness of R&D tax incentives: Canada and major industrial countries*, Statistics Canada.
- (2003): *Extending Access to SR&ED Tax Credits, an International Comparative Analysis*; Information Technology Association of Canada.



COLABORACIONES