

**INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO A LA INVERSIÓN E INNOVACIÓN  
EMPRESARIAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

**FISCAL INCENTIVES FOR THE PROMOTION OF INVESTMENT AND BUSINESS INNOVATION  
IN THE CORPORATE TAX.**

Presentado por Andrea Paola Guevara Méndez.  
Tutorizado por la profesora María Belén Hernández Garde.

Grado en Contabilidad y Finanzas  
Curso Académico 2017/2018  
Septiembre de 2018

## Resumen

El objetivo de este informe es analizar algunas de las distintas deducciones en el ámbito fiscal español que están a disposición del contribuyente para el fomento a la inversión e innovación empresarial, para que así estas puedan incrementar su competitividad e incentivar la mejora continua de productos y procesos. El trabajo se desarrolla a través del estudio de la legislación española.

Explicaremos la libertad de amortización y amortización acelerada, se estudiará el *patent box* (o cesión de activos intangibles), se delimitará investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en adelante I+D+it) y por último hablaremos de cómo el sistema tributario español aplica deducciones a inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

**Palabras clave:** I+D+it, innovación, incentivos fiscales, impuesto de sociedades.

## **Abstract**

The objective of this report is to analyze some of the different deductions available to the taxpayer in the Spanish tax area to encourage investments and business innovation so they can increase their competitiveness and the continuous improvement of products and processes. This report is under the Spanish legal scope.

We will explain the freedom, the freedom of amortization and the accelerated amortization, study the patent box (or the cession of intangible assets), delimit research and technological innovation (hereinafter R&D) and finally we will talk about how the Spanish tax system applies deductions to investments in cinematographical productions, audiovisual series and live performance both musical and scenical arts.

**Key words:** R&D, innovation, incentive, corporation tax.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	5
2. HISTORIA DE LOS INCENTIVOS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES .....	5
3. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACELERADA .....	9
3.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.....	9
3.1.1. Libertad de amortización del art. 12.3 de la LIS .....	10
3.1.2. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo .....	11
3.2. AMORTIZACIÓN ACELERADA .....	12
4. EL PATENT BOX .....	13
4.1. DELIMITACIÓN DE LAS RENTAS SOBRE LAS QUE SE APLICA LA REDUCCIÓN .....	13
4.2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN.....	14
4.3. IMPORTE DE LA REDUCCIÓN.....	15
4.4. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS.....	15
5. LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA .....	16
5.1. CONCEPTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO .....	16
5.2. CONCEPTO DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.....	17
5.3. ACTIVIDADES EXCLUIDAS DE LOS CONCEPTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA .....	18
5.4. LA BASE DE LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO....	19
5.5. LA BASE DE LA DEDUCCIÓN EN ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.....	19
5.6. LOS PORCENTAJES DE LA DEDUCCIÓN.....	21
5.7. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN .....	21
5.8. APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN CASO DE INSUFICIENCIA DE CUOTA.....	22
6. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES.....	24
6.1. DEDUCCIÓN POR LAS INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES DE FICCIÓN, ANIMACIÓN O DOCUMENTAL .....	24
6.1.2. Importe de la deducción.....	24
6.1.3. Requisitos para la aplicación de la deducción.....	25
6.2. DEDUCCIÓN POR GASTOS REALIZADOS EN ESPAÑA EN PRODUCCIONES EXTRANJERAS .....	25
6.2.1. Importe de la deducción.....	26
6.2.2. Requisitos para la aplicación de la deducción.....	26
6.3. DEDUCCIÓN POR ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES ...	27
6.3.1. Importe de la deducción.....	27
6.3.2. Requisitos para la aplicación de la deducción.....	28

<b>7. CONCLUSIONES .....</b>	<b>28</b>
<b>LEGISLACIÓN .....</b>	<b>30</b>
<b>WEBGRAFÍA.....</b>	<b>30</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>30</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

Entre los mecanismos que utiliza el Estado y los demás entes públicos para financiar el gasto público se encuentran los impuestos que se imponen a personas naturales y jurídicas. Estos pueden ser directos o indirectos y pueden afectar a sectores específicos sobre las actividades de las empresas, instituciones o de los propios ciudadanos.

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades. Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Asimismo, la pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal, son razones fundadas para proceder a esta revisión general del Impuesto sobre Sociedades y en particular a los incentivos fiscales.

La importancia de estos en las empresas españolas radica en el hecho de que estas pueden incrementar el valor añadido de su oferta, ganar en competitividad y reducir costes, a su vez aquellos que se acojan a los incentivos fiscales que ofrece la Ley, pueden ahorrar dinero al descontar gastos realizados. Estos incentivos se aplican cumpliendo determinados requisitos que engloban la naturaleza teórica de los elementos a implementar y su basamento jurídico en el marco de la legislación española en materia tributaria. El presente trabajo, de naturaleza documental, busca indagar en la literatura jurídica sobre las normas y procedimientos que deben seguir las empresas para gozar los incentivos fiscales.

El trabajo se divide en cuatro bloques, el primero compuesto por una breve historia de los cambios a grandes rasgos de los incentivos fiscales en España, en el segundo bloque se presentan los aspectos teóricos y jurídicos sobre la libertad de amortización y la amortización acelerada donde se presentan los requisitos para su aplicación. En el tercer bloque se resumen los aspectos teóricos sobre el *patent box* o cesión de activos intangibles, y en el último bloque estudiamos la deducción por actividades de I+D+i junto a la deducción a aplicar por inversión en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musical. El trabajo cierra con unas breves conclusiones y referencias de apoyo.

## 2. HISTORIA DE LOS INCENTIVOS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

En la actualidad los incentivos fiscales han ganado importancia con respecto a los últimos años en la legislación española. Distinguiremos a grandes rasgos la evolución de estos incentivos desde su aparición en el sistema tributario español con la Ley 61/1978, de 2 de diciembre, del

Impuesto sobre Sociedades, hasta la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La evolución y los cambios acontecidos pueden resumirse en los cuatro puntos siguientes:

**1) Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades:**

El art. 26 de esta Ley recoge la deducción en la cuota de un 10 por ciento<sup>1</sup> (podía llegar hasta el 15 por ciento siempre que la entidad no redujese por decisión propia su plantilla durante los dos ejercicios posteriores a la inversión) de “las cantidades destinadas a llevar a cabo programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones”, no se especificaba lo que debía entenderse por I+D.

No podía superarse el límite del 20 por ciento<sup>2</sup> (este límite se consideraba con el conjunto de otras inversiones y gastos deducibles: activos nuevos y actividades editoriales y exportación) de la cuota íntegra minorada en deducciones para evitar la doble imposición y bonificaciones.

**2) Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades:**

La Ley 43/1995, que introdujo una regulación novedosa para el impuesto de sociedades español, fundamentaba la reforma en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. En cuanto al contenido de la deducción, hemos de observar que se introducen importantes novedades en relación a la regulación anterior:

- a) La base de la deducción estaría constituida, entre otros, por los salarios de investigadores y personal auxiliar, por las materias primas, servicios exteriores y suministros utilizados, y asimismo por las amortizaciones de los elementos del inmovilizado afecto a las actividades de I+D.

También tendrían la consideración de gastos de I+D las cantidades pagadas a un tercero que realiza la actividad por encargo del sujeto pasivo, siempre que esta se desarrollara en España. Al año siguiente, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, amplió el ámbito de este supuesto al permitir que también las actividades realizadas en el exterior pudieran disfrutar de la deducción, siempre con la condición de que la actividad de I+D principal se desarrollara en España y no supusiesen más del 25 por ciento del total invertido.

---

<sup>1</sup> A partir de 1982 este porcentaje pasó a ser del 15 por ciento, en 1984 se elevó al 20 por ciento cumpliendo determinados requisitos y en 1988 volvió a fijarse en el 10 por ciento.

<sup>2</sup> Este límite aumentó hasta el 25 por ciento a partir de 1982, volvió a situarse en el 20 por ciento para 1988; se estableció en el 25 por ciento para 1990; y se situó en el 35 por ciento a partir de 1994.

- b) Se adoptó un porcentaje de deducción único para todos los gastos cualificados, esto es, aquellos que tuviesen la consideración de I+D a efectos fiscales. No obstante, se mantiene el esquema incremental que premia en mayor medida el incremento de gasto con respecto a periodos anteriores. Concretamente, se estableció un porcentaje básico del 20 por ciento a aplicar sobre los gastos de I+D del periodo, y otro adicional del 40 por ciento aplicable al exceso de dichos gastos sobre la media de los dos años anteriores.
- c) En cuanto a las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades, se establecía que deberían de minorar la base de deducción en el 65 por ciento, en la medida en que sean imputables como ingreso en el período impositivo.
- d) Los límites cuantitativo y temporal de esta deducción (regulados en el artículo 37 de la Ley 43/1995, normas comunes a las deducciones para la realización de determinadas actividades) establecía que el importe conjunto de las distintas modalidades de deducciones por inversiones (reguladas en los artículos 33 a 36 de la Ley 43/1995) no podría exceder del 35 por ciento de la cuota íntegra minorada en deducciones para evitar la doble imposición y bonificaciones.
- e) Por último, se decidía que las cantidades que no pudiesen ser deducidas en el periodo de su devengo podrían trasladarse, respetando siempre el límite del 35 por ciento, a las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyesen en los cinco años inmediatos y sucesivos. No obstante, se preveía también la posibilidad de diferir el cómputo de este plazo para el caso de las entidades de nueva creación, así como de aquellas que sanasen pérdidas de ejercicios anteriores mediante aportación efectiva de nuevos recursos.

**3) Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**

Este Real Decreto no ha aportado ninguna modificación más allá de la reorganización de la normativa y la numeración de los artículos que regulan los incentivos fiscales.

**4) 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**

Con la aprobación de esta Ley se produce un cambio en el Impuesto sobre Sociedades en relación a los incentivos fiscales. La razón de ello 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).



La deducción por I+D+it también se ve afectada por este recorte. La rebaja en el tipo de gravamen del impuesto que prevé la nueva ley, y que resulta bastante más leve, de forma general, al resto de deducciones, un 20 por ciento anual a partir de 2007.

También, se autoriza al Gobierno a introducir 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, que consistiría en un 40 por ciento de la cuota empresarial. Por último, la nueva ley se preocupa por incorporar un precepto (Disposición adicional 23ª) 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.

#### **5) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:**

En esta Ley, se mantiene, mejorada, la deducción por I+D+it. En cuanto a los porcentajes de deducción no hay ningún cambio, sin embargo, se destaca el incremento del importe de la aplicación sin límite y abono de la deducción en el caso de I+D, respecto de aquellas entidades que realizan un considerable esfuerzo en este tipo de actividades.

En cuanto al tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas requiere un apartado especial, recogiendo esta Ley un incremento en los incentivos fiscales vinculados al mismo.

Por una parte, con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento. Asimismo, en consonancia con la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013, se introduce el requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España. También se introduce un nuevo incentivo fiscal en el supuesto de espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales.

Por otra parte, se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.

### 3. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACELERADA

Cuando hablamos de amortización nos referimos al registro contable de la depreciación que ha sufrido el inmovilizado material e inmaterial por su aplicación al proceso productivo como consecuencia de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia<sup>3</sup>. Se distingue de otras pérdidas de valor, como los deterioros, por su irreversibilidad.

Desde el punto de vista económico, la amortización representa la incorporación de la misma como un coste, a la cuenta de resultados; representa la contribución del elemento al proceso productivo de la unidad económica<sup>4</sup>.

Su finalidad es compensar la depreciación de estos bienes y su importe de determina a través de los métodos establecidos legalmente:

- Amortización por coeficientes establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Amortización de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- Aplicación del método de los números dígitos.
- Plan especial propuesto por el sujeto pasivo y aceptado por la administración.
- Depreciación efectiva del bien mediante la prueba de su importe por la entidad.

Para que la aplicación de las amortizaciones sea gasto fiscalmente deducible es indispensable que se cumplan estos dos requisitos:

- 1) Que los gastos estén imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, así lo indica el art. 11.3. 1º de la LIS.
- 2) Que la amortización por el inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias responda a la depreciación efectiva tal y como estipula el art. 12.1 de la LIS.

La libertad de amortización y la amortización acelerada, no requieren del cumplimiento de las exigencias anteriormente nombradas.

#### 3.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

La libertad de amortización permite adoptar un procedimiento distinto a los establecidos de manera oficial y poder así deducir la cantidad que el contribuyente estime conveniente en vez de amortizar el inmovilizado teniendo en cuenta la pérdida de valor registrada contablemente.

---

<sup>3</sup> Clavijo Hdez. F, (1997), *Curso de derecho tributario*, Editorial Marcial Pons., Pág.239.

<sup>4</sup> Rodríguez Relea F, (2015), *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, Editorial Aranzadi, S.A.U.

En este sentido el contribuyente puede aumentar los gastos deducibles el primer año y reducir la base imponible, siendo en algunos casos posible amortizar todo el activo fijo como gasto el primer año, en el último, o cualquier otra combinación entre ambos.

A continuación, analizaremos la libertad de amortización regulada en el art. 12.3 de la LIS, así como, la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo contemplada en el art.102 de la LIS.

### **3.1.1. Libertad de amortización del art. 12.3 de la LIS**

En este artículo se ha establecido un régimen de libertad de amortización que dispone que podrán amortizarse bajo este incentivo:

- 1) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- 2) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D.
- 3) Los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- 4) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- 5) Los elementos del inmovilizado material nuevos<sup>5</sup>, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

---

<sup>5</sup> Entendemos como elemento nuevo aquel componente patrimonial del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que sea puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez (según interpretación en sentido contrario del art. 4.3 del RIS).

### 3.1.2. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

Las Entidades de Reducida Dimensión<sup>6</sup> (en adelante ERD), gozan de libertad de amortización en relación de los elementos adquiridos dentro de un determinado período de tiempo, con la condición de que se creen y mantengan puestos de trabajo<sup>7</sup>.

El art. 102 de la LIS nos indica aquellos elementos a los que es posible aplicar este incentivo:

- 1) Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo para aquellas empresas consideradas ERD.
- 2) Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.
- 3) Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.
- 4) Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Estos elementos se podrán amortizar libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses. Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será el resultado de multiplicar 120.000 euros por el incremento de la plantilla<sup>8</sup>, calculado con dos decimales.

En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida

---

<sup>6</sup> Las ERD son aquellas entidades cuyo importe neto de su cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No debe confundirse con PYMES, son aquellas empresas que cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan una serie de requisitos (que incluyen el activo, importe neto de su cifra anual de negocios y número medio de trabajadores).

<sup>7</sup> Estos incentivos se encuentran regulados en el régimen tributario especial denominado incentivos fiscales para las ERD (LIS 101 a 105).

<sup>8</sup> No se tendrán en cuenta los trabajadores que dieran lugar a las deducciones de los art. 37 y 38 de la LIS.

en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

### **3.2. AMORTIZACIÓN ACELERADA**

Este régimen permite a las ERD duplicar la amortización lineal máxima según lo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (recogidas en el art. 12.1 de la LIS). Esta aceleración de la amortización solo opera en el plano tributario, no en el contable.

La amortización acelerada es aplicable, según el art. 103 de la LIS, a:

- 1) Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición de las entidades en el período impositivo en el que sean consideradas ERD.
- 2) Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.
- 3) Los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias contruidos o producidos por la propia empresa.
- 4) Los elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida y el fondo de comercio, adquiridos en el período impositivo en el que sea considerada ERD.

Estos elementos podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización. En cuanto a los elementos de inmovilizado intangible con vida útil indefinida y el fondo de comercio, podrán amortizarse en un 150 por ciento de la amortización prevista para dichos bienes en el art. 12.2 de la LIS<sup>9</sup>.

El exceso de amortización que resulte sobre la depreciación efectiva contabilizada tiene la consideración fiscal de libertad de amortización y será deducible, aunque no esté contabilizada.

Este beneficio fiscal es compatible con cualquier otro que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma (por ejemplo, con la libertad de amortización del art. 102 de la LIS), siempre que no se aplique sobre el mismo importe de valor amortizable.

---

<sup>9</sup> Con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

## 4. EL PATENT BOX

El *Patent Box* (o cesión de activos intangibles) es un incentivo fiscal que tiene por objeto fomentar la realización de actividades de innovación, a través de la creación de conocimientos técnicos aplicados a la industria para que, mediante una reducción en la base imponible de la entidad cedente, se estimule la explotación y transmisión a terceros, de los conocimientos obtenidos en esos procesos innovativos.

Esta figura se introdujo en el art. 23 del TRLIS 2004 por la disposición adicional 8.1.8 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, posteriormente su régimen jurídico ha sido modificado por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, por la Ley 48/2015, de 29 de octubre y la Ley 6/2018, de 3 de julio de PGE para el 2018<sup>10</sup>.

Como veremos a continuación si bien la deducción por actividades de I+D+it es un incentivo sobre el coste de las mismas, el *Patent Box* es un incentivo al resultado (*output incentive*); es decir, se aplica en la fase siguiente, en el momento de comercializar los resultados creados durante el proceso de I+D+it<sup>11</sup>.

### 4.1. DELIMITACIÓN DE LAS RENTAS SOBRE LAS QUE SE APLICA LA REDUCCIÓN

Conviene señalar que la reducción se aplicará a 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<sup>12</sup>, que deriven de actividades I+D+it, y software avanzado registrado que derive de actividades de I+D.

En el caso de transmisión de los activos intangibles mencionados anteriormente la disminución prevista también se aplicará cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

Una de las novedades más significativas de la última reforma del *Patent Box* tiene que ver con la incorporación de un nuevo apartado segundo, en el que se definen a las rentas positivas susceptibles de reducción como aquellos ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o

---

<sup>10</sup> Según el preámbulo de dicha Ley, se modifica el artículo 23 de la Ley 27/2014 del 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como “*patent box*”.

<sup>11</sup> García-Herrera Blanco C., (2015), *Encuentro de derecho tributario: La reforma del sistema tributario español*. Instituto de estudios fiscales., Pág. 115.

<sup>12</sup> A efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

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, de las cantidades deducidas en concepto de amortización, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

Por el contrario, tal y como establece el apartado 5 del art. 23 de la LIS, en ningún caso darán derecho a la reducción las rentas 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, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1 del art. 23 de la LIS, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1 del art. 23 de la mencionada Ley.

#### **4.2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN**

Tal y como señala el apartado 3 del art. 23 de la LIS, la aplicación de la reducción implica el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- 2) Que el cesionario 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.
- 3) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- 4) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión.

#### **4.3. IMPORTE DE LA REDUCCIÓN**

La renta procedente de la cesión del derecho de uso o explotación de activos intangibles tendrá derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje resultante de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

- 1) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Además, estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- 2) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

Conviene tener en cuenta que en ninguno de los términos del cociente se incluirán gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte del coeficiente anteriormente explicado.

Lo comentado anteriormente se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación de lo expuesto inicialmente.

#### **4.4. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS**

Para favorecer la seguridad jurídica el art. 23.6 y 7 de la LIS, establece que, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria un acuerdo previo 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; asimismo y con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente puede solicitar a la Administración Tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías que permiten la reducción y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.



En ambos casos la solicitud se acompañará de una propuesta de valoración<sup>13</sup>, que se fundamentará en el valor de mercado. Esta propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

## **5. LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA**

La LIS establece una serie de deducciones para las actividades de investigación, desarrollo, innovación, las producciones cinematográficas y la creación de empleo. En este trabajo analizaremos únicamente los dos primeros incentivos que recoge la mencionada Ley en sus artículos 35 y 36.

### **5.1. CONCEPTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO<sup>14</sup>**

Según recoge el Manual de Frascati<sup>15</sup>, “La investigación y el desarrollo experimental (I+D) comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones”

A su vez el art. 35.1 de la Ley, define investigación como 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.

También se considerarán actividades de I+D:

- 1) La materialización de los nuevos producto o resultados en plano, esquema o diseño.
- 2) La creación de un primer prototipo no comercializable.
- 3) Los proyectos pilotos siempre que no sean aplicables para su explotación comercial.

---

<sup>13</sup> En este caso, además de solicitar la valoración de las rentas se solicita también la calificación, aunque en lugar de la vía de las consultas, se utiliza la fórmula del acuerdo previo de calificación y se vincula la calificación con la valoración de ingresos y gastos.

<sup>14</sup> Las actividades de I+D tienen el mismo tratamiento fiscal, aunque sean conceptualmente diferenciables.

<sup>15</sup> Este manual, cuyo nombre oficial es Propuesta de Norma Práctica para encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental, es una propuesta de la OCDE en la que se recoge las definiciones básicas de I+D. En 1963 se celebra una reunión de un grupo de expertos nacionales en estadísticas en la Villa Falconieri de Frascati, Italia y el fruto de sus trabajos fue la primera versión oficial de la propuesta. Este manual es aceptado por científicos de todo el mundo.

- 4) El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos<sup>16</sup>.
- 5) La concepción de *software* avanzado, siempre que suponga un progreso científico, no se incluye las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del *software* o sus actualizaciones menores.

## 5.2. CONCEPTO DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Como indica el Manual Frascati, antes mencionado, las actividades de innovación tecnológica “son el conjunto de etapas científicas, tecnológicas, organizativas, financieras y comerciales, incluyendo las inversiones en nuevos conocimientos, que llevan o que intentan llevar a la implementación de productos y de procesos nuevos o mejorados. La I+D no es más que una de estas actividades y puede ser llevada a cabo en diferentes fases del proceso de innovación, siendo utilizada no sólo como la fuente de ideas creadoras sino también para resolver los problemas que pueden surgir en cualquier fase hasta su culminación”

La LIS define, en el art. 35.2 a), it aquella 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.

El legislador incluye las siguientes actividades como it:

- 1) La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- 2) La creación de un primer prototipo no comercializable.
- 3) Los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos.
- 4) 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.

---

<sup>16</sup> Se entenderá como lanzamiento de nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

### **5.3. ACTIVIDADES EXCLUIDAS DE LOS CONCEPTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA**

Una vez definidas las actividades respecto de las que se puede aplicar la deducción, la Ley del Impuesto en el apartado 3 de su art. 35, excluye del concepto de I+D+i a:

- 1) Las actividades que no impliquen 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 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.
  - Las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- 2) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios, como, por ejemplo:
  - La planificación de la actividad productiva.
  - La preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y otras distintas del diseño industrial e ingeniería de procesos de producción.
  - La incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectos a actividades calificadas como I+D+i.
  - 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.
- 3) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

#### **5.4. LA BASE DE LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

La base de la deducción, según el apartado 1 b), del art. 35 de la LIS, estará integrada no solo por los importes en gastos de I+D, sino también por las inversiones en inmovilizado afecto a tales actividades, excepto edificios y terrenos. Como gastos por este concepto se tendrán en cuenta los gastos realizados por el contribuyente incluidas las amortizaciones de los bienes afectos en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

Por el contrario, no formaran parte de la base de la deducción los costes indirectos. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en consulta V4897-16 de 11/11/2016, en la que se señala que “únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de I+D. Por ello, no podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos (como puedan ser entre otros los de estructura general de la empresa o los gastos financieros) ni los que, pese a tener una relación directa con la mencionada actividad no sean susceptibles de individualización. Sí formarán parte de la base de la deducción, sin embargo, aquellos gastos directamente vinculados a la actividad de I+D, que resulten comunes a varios proyectos, siempre que sean susceptibles de individualización, de acuerdo con los criterios razonables.”

Los gastos de I+D que integren la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del espacio Económico Europeo<sup>17</sup>.

La Ley también contempla el caso en que la investigación o desarrollo no sea realizada por la empresa, sino contratada a un tercero. En este caso, se integran en la base de deducción las cantidades pagadas para su realización en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción, así definida, se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades, que sean imputables como ingreso en el período impositivo.

#### **5.5. LA BASE DE LA DEDUCCIÓN EN ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA**

En este caso, la base de la deducción estará constituida por los gastos del período en actividades de I+D relativos a los siguientes conceptos:

---

<sup>17</sup> Integrado por todos los Estados miembros de la Unión Europea más Liechtenstein, Islandia y Noruega.

- 1) 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.
- 2) 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.
- 3) La 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.
- 4) La 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.

Como gastos de it se tomarán los realizados por la sociedad, relacionados directamente con dichas actividades y aplicados efectivamente a su realización. Además, será necesario que los gastos figuren individualizados por proyectos.

Los gastos de it que integren la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del espacio Económico Europeo.

Como en la deducción anterior, tendrá consideración de gastos en it las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción, así definida, se minora en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades, que sean imputables como ingreso en el período impositivo.

## 5.6. LOS PORCENTAJES DE LA DEDUCCIÓN

Tratándose de actividades I+D en los gastos efectuados en el período impositivo, el porcentaje de la deducción a aplicar con carácter general es el 25 por ciento. No obstante, cuando la inversión efectuada en el periodo impositivo supere a la media realizada en los dos periodos impositivos anteriores, se aplicará el 25 por ciento de deducción hasta el importe de dicha media y un 42 por ciento al exceso de la inversión realizada sobre dicha media. Además, se aplica un 17 por ciento adicional para los gastos de personal<sup>18</sup> correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva<sup>19</sup> a actividades de I+D.

En caso de inversiones en bienes del inmovilizado<sup>20</sup>, salvo edificios y terrenos, afectos en exclusiva a las actividades de I+D, el porcentaje será el 8 por ciento. Estas inversiones deberán permanecer en la empresa, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica, o bien hasta que expire su vida útil si fuese inferior.

Finalmente, el porcentaje de deducción para las actividades de it será el 12 por ciento.

## 5.7. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

Desde sus inicios esta deducción creó múltiples controversias en cuanto a la interpretación y aplicación, por una parte, la DGT mantenía un concepto bastante estricto sobre lo que se entendía como I+D<sup>21</sup> y, por otro lado, los contribuyentes evitaban su aplicación por los riesgos que entrañaba.

En la actualidad, el legislador ha tratado de disminuir estas controversias lo que permite alcanzar un grado de seguridad jurídica sobre el cumplimiento de los requisitos. Este objetivo se pretende lograr mediante tres mecanismos distintos<sup>22</sup>:

- 1) Informe motivado sobre el cumplimiento de los requisitos. Para la aplicación de la deducción el contribuyente puede aportar un informe motivado y emitido por el

---

<sup>18</sup> Si por el trabajador se han practicado bonificaciones en la cuota de la Seguridad Social no cabrá esta deducción adicional en relación con sus costes salariales.

<sup>19</sup> Se entiende por trabajador cualificado (según criterio del Manual de Frascati) aquel que posea título universitario y no ejecute la actividad como auxiliar o de apoyo, en cuanto a trabajador en exclusiva es aquel que trabaje en la concepción o creación de nuevos conocimientos, productos, procesos, métodos y sistemas y en la gestión de los respectivos proyectos.

<sup>20</sup> Esta deducción no requiere que las inversiones estén imputadas a un único proyecto. Por otra parte, las inversiones podrán materializarse en bienes nuevos o usados, aunque en el segundo caso, deberá tenerse en cuenta la limitación establecida en el artículo 39.4 de la LIS en virtud del cual "una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad".

<sup>21</sup> El concepto era bastante preciso, ya que se exigía un grado de novedad mundial.

<sup>22</sup> Bas Soria, J., (2017), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Normativa Reglamentaria*, Tirant lo Blanch., Págs. 948-954.

Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a este, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos por la normativa

para calificar las actividades del contribuyente como I+D+it, teniendo en cuenta las exclusiones que establece la LIS. Dicho informe tendrá carácter vinculante para a la administración tributaria.

- 2) Consultas vinculantes. El contribuyente presenta consultas sobre la interpretación y aplicación de la deducción, con carácter vinculante, en los términos establecidos en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria.
- 3) Acuerdos previos de valoración. En este caso, el contribuyente solicita a la Administración tributaria por escrito, un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+it, conforme a lo previsto en el art. 91 de la LGT.

Es necesario destacar que la introducción de estos tres mecanismos ha resultado esencial para el incremento de la aplicación de esta deducción entre los contribuyentes.

## 5.8. APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN CASO DE INSUFICIENCIA DE CUOTA

Según establece el art. 39.1 de la LIS, el importe de la deducción por actividades I+D+it y del resto de las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI de la misma Ley, no podrá exceder del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción por actividades I+D+it, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

Los contribuyentes que no hubiesen podido aplicar la deducción por insuficiencia de cuota, cuentan con la posibilidad de hacerlo en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos<sup>23</sup>.

Sin embargo, esta solución resulta insuficiente para todas aquellas empresas que encadenen pérdidas en sucesivos ejercicios, tal y como quedó demostrado en los años de la última crisis económica<sup>24</sup>.

En esa línea, teniendo en cuenta la necesidad de mejorar la aplicación práctica de la deducción por I+D+it, la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores modifica el régimen jurídico

---

<sup>23</sup> Cabe destacar que, para empresas de carácter general, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

<sup>24</sup> Fabra Valls, Modesto y Falchi Paolo, (2017), *Los incentivos fiscales para el fomento de la innovación empresarial en España e Italia*, Revista Quincena Fiscal num.9/2017 parte Estudios., Págs. 14-15.

de la deducción para que se pueda aplicar sin quedar sometida a ningún límite en la cuota y en su caso obtener el abono de su importe, pero en ambos casos aceptando un descuento del 20 por ciento del importe de la deducción aplicable.

Es importante tener en cuenta que esta opción solo la podrán aplicar las entidades que tribute al tipo general o al tipo incrementado del 30 por ciento, asimismo, hay que señalar la existencia de los siguientes límites respecto del importe de la deducción aplicada o abonada<sup>25</sup>:

- 1) En el caso de it no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales
- 2) El importe de la deducción por actividades de I+D+it no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales.

Conviene resaltar que esta opción requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- 2) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+it no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se indica a continuación.
- 3) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de I+D+it o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.
- 4) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como I+D+it o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el art. 35.4 de la LIS.

Por último, cabe destacar que el incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 de la LIS.

---

<sup>25</sup> No obstante, este límite se amplía en determinadas circunstancias, para aquellos supuestos en que los gastos de I+D del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo. Se permite una deducción adicional sin límite o un abono, con descuento del 20 por ciento de su importe, hasta los 2 millones de euros.



## **6. LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES**

La Ley contempla una serie de deducciones correspondientes a aquellos gastos relacionados con las inversiones realizadas en el sector cinematográfico y de las artes escénicas, siempre y cuando dichos gastos se realicen en territorio español, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y turístico. Dichas deducciones vienen recogidas en el art. 36 de la LIS cuya regulación ha sido recientemente modificada por la Ley 6/2018 del 3 de julio de PGE para el 2018.

### **6.1. DEDUCCIÓN POR LAS INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS, SERIES AUDIOVISUALES DE FICCIÓN, ANIMACIÓN O DOCUMENTAL**

Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción.

#### **6.1.2. Importe de la deducción**

La base de esta deducción está constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento<sup>26</sup> del coste de producción.

Como suele ser habitual, la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

La cuantía a deducir será<sup>27</sup>:

- 1) Del 25 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- 2) Del 20 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

---

<sup>26</sup> Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

<sup>27</sup> La deducción prevista se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

En cuanto a los límites, el importe de la deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Junto a este límite, debemos tener en cuenta que el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

- 1) El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.
- 2) El 70 por ciento en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.

### **6.1.3. Requisitos para la aplicación de la deducción**

Son dos los requisitos que deben cumplirse para poder aplicar la deducción:

- 1) Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.
- 2) Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009.

## **6.2. DEDUCCIÓN POR GASTOS REALIZADOS EN ESPAÑA EN PRODUCCIONES EXTRANJERAS**

La segunda de las deducciones que contempla el art. 36 de la LIS favorece a los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

### 6.2.1. Importe de la deducción

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

- 1) Los gastos de personal creativo<sup>28</sup>, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.00 euros por persona.
- 2) Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas<sup>29</sup> y otros proveedores.

El importe de la deducción será del 20 por ciento de los gastos realizados en territorio español, siempre que los mismos alcancen, al menos, 1 millón de euros.

La cuantía de la deducción no podrá ser superior a los 3 millones de euros por cada producción realizada, de igual manera, el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

Por último, en lo que a los límites de la deducción se refiere cabe destacar que ha sido excluida del límite del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones, previsto en el art. 39.1 de la LIS.

### 6.2.2. Requisitos para la aplicación de la deducción

En la reciente modificación del art. 36 de la LIS, introducida por la Ley del PGE 2018, en el apartado 2 de este artículo, se incorporan al apartado 2 del mismo las siguientes obligaciones a cargo de los beneficiarios de la deducción:

- 1) Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

---

<sup>28</sup> Se entiende por personal creativo, según el art. 4 j) de la Ley 55/2007 del 28 de diciembre, del cine, a las siguientes personas:

- Los autores, que a los efectos del artículo 5 de esta Ley son el director, el guionista, el director de fotografía y el compositor de la música.
- Los actores y otros artistas que participen en la obra.
- El personal creativo de carácter técnico: el montador jefe, el director artístico, el jefe de sonido, el figurinista y el jefe de caracterización.

<sup>29</sup> La misma Ley 55/2007, considera industrias técnicas a el conjunto de industrias necesarias para la elaboración de la obra cinematográfica o audiovisual, desde el rodaje hasta la consecución de la primera copia estándar o del máster digital, más las necesarias para la distribución y difusión de la obra por cualquier medio.

- 2) Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión los siguientes materiales:
  - Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las versiones comercializadas en España.
  - Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada.
  - Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.).
  - Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.
- 3) Las empresas beneficiarias se comprometen a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.
- 4) Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos:
  - De la fecha de inicio y finalización de la producción.
  - Del importe del gasto total de la producción realizado en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

### **6.3.DEDUCCIÓN POR ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES**

Por último, haremos referencia a las deducciones por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

#### **6.3.1. Importe de la deducción**

La base de esta deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades. Dicha base se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que genere el derecho a la misma.

El importe de la deducción será del 20 por ciento de los gastos. La cuantía resultante, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.

Además del límite anterior, la deducción generada en cada período impositivo no podrá superar la cifra de 500.000 euros por contribuyente.

### **6.3.2. Requisitos para la aplicación de la deducción**

Para la aplicación de esta deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

## **7. CONCLUSIONES**

Primera. - Los incentivos fiscales han sufrido profundos cambios en su concepción y dinámica afectando la forma como las empresas abordan los Impuestos sobre Sociedades, pasando desde la implementación del Sistema Tributario Español de 1978 hasta la última modificación por la Ley 6/2018 del 3 de julio de PGE para el 2018.

Segunda. - Estudiamos en este trabajo dos formas de amortización, la primera, la libertad de amortización mediante la cual se adopta un procedimiento distinto a los establecidos de manera oficial deduciendo la cantidad que el contribuyente estime conveniente en vez de amortizar el inmovilizado teniendo en cuenta la pérdida de valor registrada contablemente. El otro procedimiento hace referencia a la amortización acelerada la cual permite a las ERD duplicar la amortización lineal máxima según lo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas operando sólo en el plano tributario, no en el contable.

Tercera. - Uno de los procedimientos establecidos para la creación de incentivos, principalmente en el plano de la creación e innovación es el Patent Box (o cesión de activos intangibles) el cual se lleva a cabo a través de la creación de conocimientos técnicos aplicados a la industria para que, mediante una reducción en la base imponible de la entidad cedente, se

estímule la aplicación y transmisión a terceros, de los conocimientos obtenidos en esos procesos innovativos.

La ley contempla un conjunto de requisitos relacionados por una parte con 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 otra parte, que el cesionario 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, entre otros requisitos.

Cuarta. - Por otra parte, en referencia a las actividades de I+D+i los incentivos contemplan como parte de base de la deducción, no solo por los importes en gastos de I+D+i, sino también por las inversiones en inmovilizado afecto a tales actividades, excepto edificios y terrenos, siempre y cuando estos sean realizados en España o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del espacio Económico Europeo. En cuanto a las subvenciones recibidas, deberán minorar la base de la deducción, los porcentajes a deducir de carácter general son del 25 por ciento, si se cumplen ciertos requisitos este porcentaje se podrá aumentar.

En caso de insuficiencia de cuota los contribuyentes que no hubiesen podido aplicar la deducción por insuficiencia de cuota, cuentan con la posibilidad de hacerlo en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

## LEGISLACIÓN

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, BOE (2018). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del cine, BOE (2018), Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-22439&tn=1&p=20150515#a4>
- Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, BOE (2018). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, BOE (2018). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

## WEBGRAFÍA

- El derecho (2014): “*El nuevo patent box*”. Recuperado de: [http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Patent\\_boxarticulo\\_23\\_del\\_texto\\_refundido\\_de\\_la\\_Ley\\_del\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_11\\_662680003.html](http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Patent_boxarticulo_23_del_texto_refundido_de_la_Ley_del_Impuesto_sobre_Sociedades_11_662680003.html)
- Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (2010): *Orígenes del Incentivo Fiscal*. Recuperado de: [http://www.idi.mineco.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria\\_Solicitudes\\_2011\\_EF\\_2010.pdf](http://www.idi.mineco.gob.es/stfls/MICINN/Innovacion/FICHEROS/Memoria_Solicitudes_2011_EF_2010.pdf)
- Manual de Frascati. (2002). *Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental*. Recuperado de: [http://www.idi.mineco.gob.es/stfls/MICINN/Investigacion/FICHEROS/ManuaFrascati-2002\\_sp.pdf](http://www.idi.mineco.gob.es/stfls/MICINN/Investigacion/FICHEROS/ManuaFrascati-2002_sp.pdf)

## BIBLIOGRAFÍA

- Argente Álvarez J., Arveras Alonso C., Rguez. Vegazo A., Márquez Rabanal Á., Carmona Fdez. N., Argente Linares E., (2016), *TODO fiscal 2016*, Madrid, España: Wolters Kluwer.

- Bas Soria, J., (2017), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Normativa Reglamentaria*, Tirant lo blanch.
- Calvo Vérguez J, (2014), *La nueva fiscalidad de la I+D+I en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*, Revista Quincena Fiscal num.16/2014 parte Estudios.
- Clavijo Hdez. F, (1997), *Curso de derecho tributario*, Editorial Marcial Pons.
- Fabra Valls, Modesto y Falchi Paolo, (2017), *Los incentivos fiscales para el fomento de la innovación empresarial en España e Italia*, Revista Quincena Fiscal num.9/2017 parte Estudios.
- Fernández de Soto Blass M. L., (2014), *Manual de sistema fiscal español: teoría, práctica, fórmulas y esquemas*. Dykinson.
- García-Herrera Blanco C., (2015), *Encuentro de derecho tributario: La reforma del sistema tributario español*. Instituto de estudios fiscales.
- Pérez Royo F., (2017), *Curso de derecho tributario, parte especial*, Madrid, España: Tecnos.
- Pla Vall Á., Salvador Cifre C., (2014), *Impuesto sobre Sociedades: Régimen general y empresas de reducida dimensión*, Valencia, España: Tirant Lo Blanch.
- Rivas Sánchez C, (2007), *Los incentivos fiscales a la innovación: El caso español*, Consejo Económico y Social de Andalucía.
- Rodríguez Relea F, (2015), *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Sánchez Pedroche J.A., (2017), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Normativa Reglamentaria*, Tirant lo Blanch.