

LOS INCENTIVOS FISCALES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA NOTA

Fernando SERRANO ANTÓN

I. INTRODUCCIÓN

EL objeto de esta nota es poner de relieve los distintos regímenes de incentivos fiscales que existen en la Unión Europea. Como se podrá comprobar, la mayoría de los países poseen alguna norma en su legislación que trata de fomentar la inversión en actividades de Investigación y Desarrollo (en adelante, I+D).

En estos momentos en que el gobierno español se plantea la posibilidad de introducir cambios en el tratamiento fiscal de los gastos en actividades I+D, resulta fundamental el conocimiento de los beneficios fiscales concedidos por otros países de nuestro entorno.

En el apartado II se hará un examen de los incentivos fiscales para fomentar la realización de actividades I+D que tienen los países de la UE. En el caso de que un determinado país no conceda ningún tipo de beneficio fiscal para dichas actividades (*v.gr.* Alemania y Finlandia), éste se omitirá.

II. REPASO DE LA NORMATIVA DE CADA PAÍS

Austria

Una deducción en la cuota o crédito fiscal se concede por los

gastos en el desarrollo o mejora de sistemas de producción, productos o invenciones en general que sean válidas para la economía austríaca (i.e. gastos en actividades de investigación y desarrollo). Se excluyen de la base para el cálculo de la deducción por actividades en I+D los gastos de administración, los costes de distribución y los gastos en activos fijos (1).

Para poderse practicar esta deducción, es preciso que el resultado conseguido o pretendido sea válido a la economía austríaca, lo que se consigue mediante un certificado expedido por Ministro Federal de Economía. Este certificado no se precisa cuando la invención está ya protegida por la Ley de Patentes.

Como regla general, la deducción máxima por dicha actividad es de un 12 por 100 de los gastos en I+D. Una deducción especial de hasta un 18 por 100 se concede si la invención obtenida no se transfiere para su explotación sustancial a un tercero. Existe una explotación sustancial si la renta derivada de la explotación por otra persona excede del 25 por 100 de los gastos de I+D de dicho ejercicio.

Las normas para la amortización de los bienes que se hayan adquirido para la realización de las actividades en I+D siguen las normas generales del impuesto sobre la renta austríaco (2).

Bélgica

El legislador belga ha previsto una reducción en la base imponible por cantidades invertidas en activos nuevos que puedan ser amortizables. La amortización prevista es acelerada, es decir, el equivalente a un porcentaje anual incrementado de la cantidad invertida en dichos activos. La cantidad se deduce de la base imponible de las sociedades o de los establecimientos permanentes de las sociedades extranjeras (3).

La aplicación de esta reducción de la base se realiza de la siguiente manera. En lo que afecta a inversiones en sistemas para el ahorro y el uso eficiente de energía, así como actividades dedicadas a la investigación y desarrollo, siempre que sean respetuosas con el medio ambiente, se permite la deducción del:

— 13,5 por 100 de la inversión para las personas físicas, las sociedades y los establecimientos permanentes belgas de sociedades extranjeras;

— 18,5 por 100 para las mismas inversiones cuando son realizadas por sociedades de innovación tecnológica.

La Ley de 20 de diciembre de 1995 (4) ha extendido esta deducción para inversiones en patentes (5). El objetivo del legislador es fomentar la investigación, incluso cuando haya sido realizada fuera de la empresa (cuadro número 1).

El inmovilizado inmaterial es amortizable por anualidades fijas, cuyo número no puede ser inferior a tres tratándose de inversiones en investigación y desarrollo y de cinco en el resto de los casos. La administración belga admite que el material afectado a la investigación científica

CUADRO N.º 1

Tipo de inversión	PYME	Sociedades de innovación tecnológica	Otras sociedades
Inversiones para la eficiencia energética	13,5 por 100	18,5 por 100	13,5 por 100
I+D y patentes	13,5 por 100	18,5 por 100	13,5 por 100

pueda amortizarse en el porcentaje del 33,33 por 100 al año.

Las sociedades de innovación tecnológica poseen un régimen fiscal muy favorable siempre que hayan sido creadas entre 1984 y 1990 y que hayan sido reconocidas como tales (6). Este tipo de sociedades son las que están constituidas con el sólo objeto de explotar y comercializar un proceso innovador de alta tecnología. Por proceso innovador de alta tecnología se entiende un modo de fabricación o de prestación de servicios que presenta características especiales, que le distingue de los utilizados hasta ese momento en Bélgica, o que posee capacidades excepcionales que sobrepasan aquellas consideradas normales en los procesos industriales, y que permite con sus técnicas la aplicación en Bélgica de las invenciones y de los resultados de investigaciones.

Estas sociedades se benefician de los siguientes beneficios fiscales durante los siguientes diez años:

— durante los primeros tres ejercicios contables, se exime del pago del impuesto sobre sociedades tanto sobre los beneficios no repartidos como los que lo hayan sido, siempre que en este caso no se supere el 13 por 100 del capital de la sociedad, según la opción que haya tomado la propia sociedad;

— durante el resto del período, la exención es sólo aplicable sobre los beneficios repartidos;

— exención del impuesto sobre operaciones societarias por la constitución de sociedades y, en determinados casos, se conceden deducciones por los bienes inmuebles ocupados por dichas sociedades de innovación tecnológica, y

— exención de las ganancias de capital puestas de manifiesto por la enajenación de acciones de este tipo de compañías, siempre que hayan estado en posesión de éstas durante al menos tres años.

Dinamarca

Dinamarca no posee un régimen especial de incentivos fiscales para las inversiones en I+D, si bien existe una serie de condiciones para poder ser deducidos los gastos en actividades de investigación y desarrollo.

El sistema tributario danés hace depender la deducción de dichos gastos de si la investigación es «ordinaria» o «básica» o si efectúa en el seno de una actividad económica.

a) *I+D ordinaria*: Según el artículo 8, b) de la Ley de Liquidación Danesa (*Ligningsloven*, Ley 869 de 15 de noviembre de 1995), los gastos ordinarios de I+D pueden ser deducidos en el ejercicio fiscal en que se producen, o bien pueden ser amortizados a partes iguales durante los siguientes cinco ejercicios, comenzando por el ejercicio en que se produjeron los mismos. Dichos gastos deben estar rela-

cionados con el ejercicio empresarial actual o futuro del contribuyente. Si los gastos se producen antes del inicio de la actividad empresarial, aquéllos deberán esperar para ser deducidos o amortizados al momento del inicio de la actividad.

La I+D ordinaria se define como la aplicación de conocimientos técnicos o científicos para el nuevo desarrollo o la mejora notable de materiales, productos, procesos, sistemas o servicios. Esta definición también incluye investigación aplicada, es decir, la investigación que se lleva a cabo con objeto de llegar a nuevos conocimientos mediante la aplicación práctica (7).

Los costes que incluye la I+D ordinaria danesa son: sueldos, el valor de la materia prima, alquileres, activos intangibles, experimentos e investigaciones realizados por terceros. Estos gastos se deducen en el mismo ejercicio en que se incurrieron; el resto, como, por ejemplo, los gastos de maquinaria, equipos y los bienes no inventariables, son normalmente deducidos a través de la amortización lineal.

b) *I+D básica*: Consiste en la investigación realizada para conseguir nuevos conocimientos sin el objeto de una aplicación práctica específica de éstos. En este caso, los costes en los que se incurra pueden ser deducidos incluso cuando la compañía en ese momento desconozca si los resultados pueden ser comercialmente aplicados.

Los costes de este tipo de I+D son deducidos si han sido efectuados en el ejercicio de una actividad económica. Los gastos deducibles son los mismos que los previstos para las actividades de I+D ordinaria.

c) *I+D como actividad económica*: La deducibilidad de los gastos efectuados por I+D, cuando el negocio de una compañía es llevar a cabo investigaciones y vender los resultados producidos por éstas, debe realizarse en el mismo ejercicio fiscal en que se produjeron (8).

España

Los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades tienen derecho a deducir de la cuota líquida del impuesto por las inversiones que realicen en gastos de I+D (9), independientemente de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación como inmovilizado inmaterial en curso o terminado. A efectos de la deducción se considera que:

a) la investigación es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico;

b) el desarrollo es 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.

Para que un gasto pueda considerarse como aplicado a una actividad I+D, ha de cumplir una serie de requisitos establecidos en la norma (10):

— la actividad I+D debe realizarse en España, si bien se admite la presencia de un establecimiento permanente en España a efectos de la deducción. Lo anterior es sin perjuicio de que para ella se adquieran elementos o equipos extranjeros o se contrate personal investigador no residente en España. También se admite la aplicación de esta deducción cuando las actividades de I+D se realicen en el exterior siempre que la actividad principal se efectúe en España y no sobrepase el 25 por 100 del importe total invertido;

— las inversiones realizadas deben estar directamente relacionadas con la actividad I+D y aplicadas efectivamente a ella.

También tienen la consideración de gastos en actividades de I+D las cantidades pagadas a un tercero que realiza la actividad por encargo del sujeto pasivo, siempre que dicha actividad se realice en España. En este caso, se entiende que el tercero no tiene derecho alguno a practicarse la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe del gasto en I+D menos el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para su financiación que se computen como ingreso en el mismo ejercicio fiscal. La base de la deducción comprende: los gastos de personal investigador, científico, técnico y auxiliares dedicados a una actividad dirigida a la incorporación de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos para la elaboración de productos no existentes en el mercado, los suministros consumidos en el ejercicio, los gastos de los inmovilizados materiales e inmatrimoniales, etcétera.

Los porcentajes de deducción varían según sea el valor de los gastos del período impositivo, en

comparación con el valor medio de los gastos efectuados en los dos años anteriores:

— cuando sea igual o inferior, el porcentaje es del 20 por 100 para la totalidad de los gastos del período;

— si es superior, se aplica el 20 por 100 hasta el valor medio y, sobre el exceso, el 40 por 100.

Los activos fijos afectos a I+D, fuesen nuevos o usados, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa un tiempo superior a cinco años o durante su vida útil.

La conclusión con o sin éxito del programa I+D no influye en la deducción, como tampoco el que el resultado del mismo sea o no susceptible de protección jurídica conforme a la Ley 11/1986, de patentes.

Francia

El Code Général des Impôts francés establece una deducción en la cuota en relación con los gastos que se realicen en actividades de investigación y desarrollo realizadas tanto por personas jurídicas como físicas (11). Los gastos, para ser deducibles, deben realizarse en Francia en actividades de investigación fundamental o aplicada y en actividades de desarrollo experimental (12).

Dicha deducción constituye un componente esencial de la ayuda pública francesa en favor de las actividades de I+D; de hecho, son más de 7.000 empresas francesas las que se benefician de esta deducción, siendo 6.300 PYME.

La deducción consiste en un 50 por 100 de la diferencia entre:

— gastos realizados en I+D en el ejercicio fiscal que se liquida, y

— la media de los costes en que se haya incurrido por I+D en los dos años precedentes, ajustados por un coeficiente basado en el incremento de precios al consumo.

El límite de la deducción son 40 millones de francos franceses. Dicho régimen expira el 31 de diciembre del 2003. El exceso de crédito que no pueda ser compensado en el impuesto sobre la renta de personas físicas o jurídicas (se exceptúa así la posible compensación con los recargos y con la imposición mínima existente en Francia) puede ser utilizado en los tres ejercicios fiscales posteriores. En el caso de empresas de reciente creación, el exceso de deducción puede dar lugar a una devolución.

Los gastos que están contemplados en la deducción son los siguientes: dotaciones a la amortización de bienes inmuebles afectos a la investigación, alquileres, gastos de personal, gastos de investigación en los que hayan incurrido terceros, gastos de registro de patentes y gastos ligados a la elaboración de nuevas colecciones por empresas dedicadas al mundo de la moda.

Holanda

En Holanda no existe un régimen de incentivos fiscales específico por inversiones en actividades I+D. Ahora bien, sí existen algunos beneficios fiscales ligados a este tipo de actividades.

Para los trabajadores no residentes que estén temporalmente contratados por un empresa holandesa, se establece un derecho a la aplicación de una reducción en la base imponible de un 35 por 100 del salario bruto, siempre que se trate de trabajadores con una alta cualificación

técnica o científica. Esta reducción de la base se concede como compensación por los gastos extraordinarios derivados de tener el puesto de trabajo en Holanda (13).

Las condiciones de aplicación de este incentivo son las siguientes:

— el contribuyente no residente tiene que estar contratado por un empresa holandesa. Esta empresa debe ser un retenedor;

— el contribuyente extranjero está trabajando temporalmente en Holanda;

— el trabajador tiene que poseer un conocimiento específico que resulte muy difícil de encontrar en el mercado laboral holandés. Por conocimiento específico se entiende una alta preparación o especialización, y

— la reducción del 35 por 100 se aplica por un período de 10 años a contar desde el comienzo del contrato laboral.

Independientemente de la aplicación de esta reducción en la base imponible, el trabajador tiene derecho al resto de incentivos fiscales establecidos en el impuesto sobre la renta holandés en los artículos 35-37 (14).

Existe otro incentivo para los trabajadores sometidos a retención a cuenta en el impuesto sobre la renta. En efecto, a los salarios pagados a trabajadores que estén efectuando actividades de I+D se les aplica una reducción del 40 por 100 sobre los primeros 150.000 florines holandeses del total del salario bruto y un 13 por 100 sobre el resto. La reducción anual máxima por empresario o compañía es de 15 millones de florines.

Para que se pueda aplicar esta reducción en la base imponible, es necesario que las activi-

dades de I+D estén organizadas en Holanda, y deben ser directa y exclusivamente dirigidas a la investigación científica y técnica sobre nuevos productos o procesos de producción. Esto incluye los estudios de viabilidad. Antes de aplicar la reducción, el empresario o la compañía debe obtener un certificado de I+D. Este certificado debe ser solicitado al ministro de Hacienda al menos tres semanas antes del inicio del nuevo año calendario.

De acuerdo con la consulta de 27 de julio de 1994, la reducción I+D puede ser calculada sobre los salarios beneficiados con la regla del 35 por 100 concedida a trabajadores no residentes que posean una importante especialización y un contrato temporal en Holanda.

Lo que resulta interesante de este incentivo es que no afecta al impuesto sobre la renta de las personas físicas, es decir, los trabajadores podrán deducirse la cantidad en la cuota líquida como si no se hubiese producido la reducción en el cálculo de las retenciones. Para la empresa, la reducción en las retenciones supone unos menores costes y, por tanto, un mayor beneficio sometido al impuesto sobre sociedades.

El artículo 44m[4] del citado impuesto sobre la renta establece además otro incentivo cuando señala que los empresarios que lleven a cabo actividades I+D al menos durante 625 horas al año reciben una deducción superior por autónomos. Para 1999 la cantidad es de 10.621 florines. Esta deducción o crédito puede ser combinada con la regla del 35 por 100 explicada anteriormente (15).

Italia

Como otros países, Italia establece junto al régimen especial de deducción de gastos en actividades de I+D, una serie de incentivos fiscales por la inversión en este tipo de actividades.

El artículo 74.1 del DPR número 917, de 22 de diciembre de 1986 (16) establece la deducibilidad de los gastos incurridos en actividades de I+D en el año en que se producen o (en la misma cuantía) durante los siguientes cinco años. La empresa, una vez que ha optado por la amortización constante, está obligada a seguir con dicho sistema durante el resto del período, sin posibilidad de cambiar el criterio.

Aparte del régimen de amortización ya visto, la Ley núm. 449, de 27 de diciembre de 1997, estableció una deducción en la cuota dirigida al desarrollo de las investigaciones científicas. En efecto, el artículo 5 de la Ley 449/1997 desarrolla esta deducción considerando como empresas que pueden practicarse este tipo de incentivo a las PYME, las empresas artesanales, los consorcios, y las sociedades constituidas entre las PYME y las empresas artesanales, aunque asuman la forma de cooperativas. Como requisito para todas las sociedades citadas, se necesita que desarrollen sus actividades en territorio italiano.

Se excluye de este incentivo fiscal a las empresas pertenecientes a las siguientes áreas: agricultura, pesca, transporte, siderurgia y construcción naval.

La ventaja fiscal que va unida a la creación y mantenimiento de puestos de trabajo de individuos con una gran preparación científica puede ser de dos tipos, dependiendo del nuevo tipo de contrato laboral. Así, en el primer

caso, se habla de contratos por asunción, al conseguir los trabajadores de una empresa italiana el título de doctor, cualquier otro título académico post-licenciatura, aunque se consiga en el extranjero, y licenciados con experiencia en el sector de la investigación. En estos casos, el legislador italiano concede una deducción de 15 millones de liras por cada obtención de uno de los grados citados, con un máximo de 60 millones de liras por empresa y ejercicio.

En el segundo caso, se trata no ya de trabajadores que obtienen un título superior, sino de nuevos contratos de investigación en centros universitarios, consorcios, entes públicos e instituciones de investigación, en el *Ente per le nuove tecnologie, l'energia e l'ambiente* (ENEA), en la Agencia Espacial Italiana, en fundaciones privadas que desarrollen directamente actividades de investigación científica, y en laboratorios públicos y privados debidamente autorizados. Asimismo, se contemplan en este segundo tipo los gastos en los que se incurra por la concesión de becas de estudio para la realización de doctorados. En estos casos, la deducción asciende al 60 por 100 de los importes relativos a los contratos o a las becas de investigación. Para el caso de contratación de nuevos trabajadores altamente cualificados, la aplicación de la deducción requiere que se haya incrementado el número de trabajadores en el nuevo ejercicio.

Luxemburgo

La Ley de 27 de julio de 1993 (17) tiene por objeto el desarrollo y la diversificación económicos así como la mejora de la estructura general de la economía. Entre dichas medidas se encuentran las ayudas en favor de

operaciones de I+D que tengan por objeto promover la creación, el desarrollo, la racionalización, la conversión o la reorientación de empresas. Entre estas operaciones de promoción se encuentran la transferencia de tecnología, la adquisición de patentes, de licencias y de *know how*, así como las operaciones de cooperación transfronterizas o internacionales realizadas por las empresas de I+D.

Los gastos susceptibles de beneficiarse de este régimen están limitados según los programas de investigación a un 25 por 100, 35 por 100 o 50 por 100. Entre los gastos que se entienden incluidos se hallan los servicios prestados por terceros, la compra de patentes, licencias de utilización y *know how*.

La Ley prevé diferentes instrumentos para la promoción de la investigación, como subvenciones, bonificaciones en el interés a pagar por capitales prestados y ayudas a la promoción (17). Está igualmente previsto un régimen de incentivos fiscales para el beneficio procedente de nuevas empresas que utilicen sistemas de fabricación innovadores (sectores de tecnología punta que se caracterizan por los medios que se utilizan) o que presten servicios de alta tecnología. A este tipo de actividades se les conceden unas vacaciones fiscales en los ocho primeros ejercicios fiscales desde el inicio de operaciones, siempre que no compitan con actividades económicas ya existentes. La cuantía de las vacaciones fiscales depende del importe de la inversión en propiedades inmobiliarias y equipos principalmente, con un máximo de un 25 por 100 de los beneficios obtenidos por la empresa.

Asimismo, la Ley de marzo de 1987 (18) exime del pago de to-

do tipo de impuestos a los centros de investigación públicos y a las empresas del sector público, salvo el IVA.

Portugal

Como en gran parte de los países estudiados, los beneficios fiscales que se conceden por la inversiones en I+D se desarrollan o bien como regímenes especiales de depreciación, o bien como incentivos en forma de deducciones.

En el caso de Portugal, el artículo 30 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* (19) declara la deducibilidad de los gastos de I+D como un coste del ejercicio en que se realizan. El legislador portugués, en el mismo artículo, define lo que se consideran gastos de investigación como los realizados por la empresa con vista a la adquisición de nuevos conocimientos científicos o técnicos.

En cuanto a los gastos de desarrollo, se entienden como tales aquéllos realizados por la empresa a través de la exploración y estudio de resultados de trabajos de investigación o de otros conocimientos científicos o técnicos con el fin de descubrir o mejorar sustancialmente materias primas, productos, servicios o procesos de fabricación (20).

El porcentaje de deducción por amortización de los costes en inversiones en I+D, basado en el método de la línea recta, es del 33,33 por 100.

En Portugal existe una deducción específica en la cuota o crédito fiscal por las inversiones en I+D. La creación de este régimen de incentivos responde a la necesidad de estimular y apoyar la investigación empresarial a partir de 1997, cuando este país se

percata de que es uno de los pocos países de la OCDE que carece de un régimen específico de fomento e incentivo para las inversiones en I+D.

Esta deducción se encuentra regulada en el Decreto Ley 292/97, de 22 de octubre. La deducción se aplica a empresas sujetas al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, residentes en Portugal, que ejerzan una actividad comercial, industrial o agrícola y a los no residentes cuando posean en Portugal un establecimiento permanente.

La deducción consiste en un 8 por 100 de los gastos realizados en el ejercicio más un crédito adicional de un 30 por 100 de la cantidad que exceda de la media de inversiones realizadas en I+D durante los dos años anteriores, con un máximo de 50 millones de escudos portugueses. El crédito que no haya podido ser utilizado puede ser compensado en los tres ejercicios siguientes.

Se consideran especialmente deducibles los siguientes gastos:

— adquisiciones de inmovilizado, a excepción de edificios desde que están afectos a actividades de I+D;

— gastos de personal con vinculación en actividades de I+D;

— gastos por las cantidades pagadas a dirigentes, administradores y gestores de instituciones de I+D;

— gastos corrientes de funcionamiento hasta un máximo de un 55 por 100 de los gastos de personal;

— participación en el capital de instituciones de I+D y contribuciones a fondos destinados a financiar actividades de I+D;

— gastos relativos a la contratación de actividades de I+D a

entidades públicas, o que hayan sido consideradas de utilidad pública, o cuya idoneidad en materia de I+D sea reconocida por los ministerios de Economía y de Ciencia y Tecnología;

— gastos de registro y mantenimiento de patentes;

— gastos por la adquisición de patentes que sean predominantemente destinadas a la realización de actividades I+D, y

— gastos de auditoría.

Reino Unido

En el Reino Unido se está llevando a cabo un debate sobre la necesidad de establecer un claro marco de incentivos en las actividades de I+D y de propiedad intelectual. En estos momentos, se puede observar un número de medidas tributarias distintas y dispersas dependiendo del tipo de actividad que se desarrolle. Sin duda, esto produce que la racionalidad del régimen sobre el que se asienta se vea perjudicada.

La Administración tributaria británica sabe de la importancia de las actividades I+D para toda la economía, ya que, independientemente del potencial para crear nuevos sistemas, fórmulas y productos, a largo plazo produce un incremento en el crecimiento del país.

Los incentivos, sólo a nivel de amortización, que se pueden encontrar en la Ley del impuesto sobre la renta de 1988 son los siguientes: en cuanto a los gastos en investigación y desarrollo (21), se recogen en el cuadro número 2, y en cuanto a los gastos por adquisición de propiedad intelectual, en el cuadro n.º 3.

Las asociaciones científicas de investigación poseen una

exención en lo que se refiere al impuesto sobre la renta (ICTA 1988).

Suecia

En Suecia no existe un régimen de incentivos fiscales para las actividades de I+D.

Ahora bien, se concede una reducción en la base imponible a los investigadores extranjeros contratados temporalmente por organizaciones o empresas suecas. Para tener derecho a este incentivo, el trabajador tiene que poseer la autorización del Consejo de Tributación de Investigadores.

El beneficio fiscal se concede en relación con un trabajo de investigación o desarrollo en los campos o en los niveles de especialización en los que se encuentran serios problemas para la contratación de expertos dentro del país. El incentivo se concede por un período de dos años, y excepcionalmente por cuatro años,

siempre que el trabajador fuese un no residente antes del inicio de su trabajo en Suecia.

La reducción de la base consiste en la exclusión en un 30 por 100 del salario derivado de su trabajo como investigador. Además los gastos por alojamiento, mudanzas, viajes y el colegio de los hijos también se excluyen de la base imponible de dicho trabajador (22).

III. CONCLUSIONES

El estudio de los regímenes de incentivos fiscales para la inversión en actividades de I+D que existen en la Unión Europea pone de manifiesto la gran disparidad de instrumentos utilizados por los distintos países, si bien en todos los ordenamientos se observan definiciones precisas del concepto de I+D, para evitar así el uso fraudulento de este tipo de beneficios fiscales. Se ha podido comprobar asimismo que los incentivos fiscales que están

ligados a este tipo de actividades pueden consistir o bien en reducciones en la base, o bien en deducciones en la cuota, es decir, créditos fiscales. También se constata que en ocasiones se permite un amortización acelerada y en otros casos, cuando no existen estos beneficios, los países establecen medidas para el fomento de la contratación de trabajadores e investigadores altamente cualificados, o bien algún tipo de incentivo para la inversión de horas de trabajo en actividades de investigación y desarrollo.

NOTAS

(1) Cfr. Artículo 4.4 *Einkommensteuergesetz* (EStG) o Ley del Impuesto sobre la renta, BGB1 1988-400.

(2) Cfr. Artículos 7 y 8 EStG.

(3) Cfr. Artículos 68 - 77 *Code des impôts sur les revenus*, Boletín Oficial de 30 julio de 1992, en adelante CIR.

(4) Artículo 6 Ley de 20 de diciembre de 1995 de medidas fiscales, financieras y diversas, Boletín Oficial de 23 de diciembre de 1995.

(5) La definición belga de patentes se contiene en las disposiciones relativas a la

CUADRO N.º 2

REINO UNIDO: INCENTIVOS PARA GASTOS EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

Tipo de gasto en I + D	Tratamiento fiscal
Gastos I+D en equipos y edificios.....	Amortización total en el momento de la realización del gasto
Gastos I+D en el resto de supuestos	Amortización total en el momento de la realización del gasto

CUADRO N.º 3

REINO UNIDO: INCENTIVOS PARA GASTOS EN ADQUISICIÓN DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Tipo de gasto en I + D	Tratamiento fiscal
Patentes, <i>know how</i> industrial, <i>software</i>	25 por 100 de deducción
Marcas, franquicias.....	No hay deducción fiscal
Copyrights.....	Amortización en el período de explotación

contabilidad de sociedades y, en especial, en la Arrêté Royal de 8 de octubre de 1976 relativa a las cuentas anuales de sociedades.

(6) *Cfr.* Artículos 68 - 76 de la Ley de 31 de julio de 1984.

(7) Véase la Circular Danesa núm. 72 de 17 de abril de 1996.

(8) Véase el artículo 6 de la *Statsskatte-loven* o Ley estatal del impuesto sobre la renta y el patrimonio, Ley 149 de 10 de abril de 1992.

(9) Véase artículo 33 LIS.

(10) No tienen la consideración de actividades de investigación y desarrollo: la supervisión de ingeniería, el control de calidad y la normalización del producto, la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de materiales, pro-

ductos, procesos o sistemas, la adaptación de un proceso o sistema de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada en el diseño de materiales ya existentes, equipos, procesos y sistemas propios del proceso productivo, y la planificación de la actividad productiva.

(11) Véase *Code Général des Impôts*, art. 244, quarter B, 199 ter B y 220 B.

(12) Véase *Code Général des Impôts*, art. 49, 7, F.

(13) *Cfr.* Circular del Ministerio de Hacienda holandés de 29 de mayo de 1995.

(14) *Cfr. Wet op de inkomstenbelasting* 1964, Stb. 1964-512.

(15) Holanda concede créditos fiscales cuando se realizan inversiones en países en desarrollo y posterior reparto de dividendos.

De todas las maneras, esta materia escapa del objeto del estudio. *Cfr. Unilateral Relief Decree*, de 1 de enero de 1990.

(16) El *Decreto del Presidente della Repubblica* núm. 917 de 22 de diciembre de 1986, aprueba el *testo unico delle imposte sui redditi*.

(17) Véase *Mémorial A* 1993, pág. 1087.

(18) Véase *Mémorial A*, 1987, pág. 164.

(19) Véase Decreto Ley 442-B/1988, de 30 de noviembre.

(20) *Cfr.* Artículo 30.2 CIR.

(21) La definición que se toma en cuenta para la deducción de los gastos I + D es la generalmente aceptada de la OCDE, también conocida por definición Frascati.

(22) *Cfr.* Artículo 54 *Kommunalskattelagen* (Impuesto sobre la renta municipal)

Resumen

En esta nota, se estudian los regímenes de incentivos fiscales por inversión en actividades en investigación y desarrollo que existen en la Unión Europea. La práctica mayoría de los estados miembros de la UE poseen alguna norma que trata de fomentar la inversión en dichas actividades. Los incentivos fiscales que están ligados a este tipo de actividades pueden consistir o bien en reducciones en la base, o bien en deducciones en la cuota, es decir, créditos fiscales; así como sistemas de amortización acelerada, entre otras modalidades de incentivos que son estudiadas.

Palabras clave: I+D, incentivos fiscales, España, Unión Europea.

Abstract

This note deals with the regimes of tax incentives in the European Union for investments in research and development activities. Most of EU member states has special fiscal incentives in order to promote and foster the investments in such activities. The tax incentives link to research and development activities consist basically in reductions or tax credits. In some cases, incentives can take the form of accelerated depreciation.

Key words: R&D, tax incentives, Spain, European Union.

JEL classification: O31.